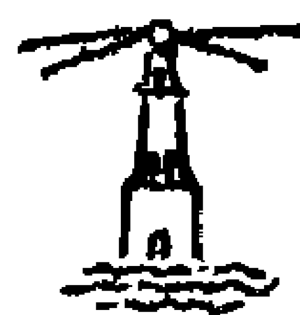
الوسيط
في تشريع الضرائب

تأليف

الدكتور
محمود رياض عطية
أستاذ المالية العامة بجامعة الإسكندرية
والمحامي بمحكمة النقض ومجلس الدولة
ووكيل كلية الحقوق بجامعة الإسكندرية (سابقاً)

١٣٨٤ هـ — ١٩٦٥ م



دار المعارف

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

فى تطور نظام الضرائب فى مصر (١)

§ ١ — الضرائب فى العصور القديمة والعصور الوسطى

١ — **العصر الفرعونى:** عرفت مصر الضرائب منذ أقدم العصور ، وكان لها أيام الفراعنة نظام ضرائب مباشرة وغير مباشرة ، ففرضت ضرائب مباشرة على دخل الثروة العقارية والثروة المنقولة ، على أساس إحصاء للسكان والأموال كل سنتين ، وكانت الضريبة تلحق الدخول تبعا لأهميتها ولمقدار رأس المال ، واتخذت شكل جزية رءوس ، وشكل سخرة ، يعفى منها الكهنة والموظفون .

---

(١) بعض المراجع : كتاب الخراج لأبى يوسف يعقوب بن ابراهيم الأنصارى — كتاب الخراج لقدامة بن جعفر — كتاب المسالك والممالك لابن خردازبة — تاريخ ابن خلدون .

الأطيان والضرائب فى القطر المصرى ، لجرجس حنين بك ، القاهرة ١٩٠٤ .

تاريخ النظم السياسية والقانونية والاقتصادية للدكتور زكى عبد المتعال ، القاهرة ١٩٣٥ .

Pirenne : « L'Egypte Ancienne ».

Ahmed El-Emary : « La Conception de l'Impôt chez les Musulmans » (Thèse — Paris, 1930).

Lamba, H. : « Droit Public et Administratif de l'Egypte ». — (Le Caire, 1909).

Arminjon, P. : «La Situation Economique et Financière de l'Egypte» (Paris, 1911).

Abdel-Hakim El-Rifaï : « Le Mouvement de Réforme des Impôts Directs en Egypte » (Thèse — Paris, 1929).

Articles dans "L'Egypte Contemporaine" : Ismail Sidky : « Le Régime Fiscal Egyptien et les Capitulations », 1926. — Craig, J. : « Les Finances Publiques de l'Egypte » 1930. — Ricci, U. : « La Réforme Fiscale en Egypte », 1938.

وكانت تعد قوائم للمكلفين ويحصر وعاء الضريبة تارة بواسطة السلطة المركزية ، وتارة أخرى بواسطة السلطات المحلية ، تبعا لقوة وضعف كل منهما ، على أن السلطة المركزية هى التى كانت تأمر بتنفيذ قوائم الضرائب وبالجباية .

كذلك عرف نظام الضرائب الفرعونى الرسوم الجمركية ، فكانت الحاصلات المستوردة من الخارج تخضع لرسوم جمركية ، كما عرف ضريبة التركات ، وكان سعرها مدرجا ويتراوح بين ٥٪ و ١٠٪ .

٢ — **العصر اليونانى :** إزدادت النفقات العامة فى العصر اليونانى، الذى بدأ من سنة ٣٢٣ قبل الميلاد ، نظرا لمخصصات العائلة المالكة الجديدة (البطالمة). ومرتبات الموظفين اليونانيين الكبيرة . أما الضرائب فقد رفعت عن اليونانيين وزيدت على المصريين ، حتى كانت تستنفد الجزء الأكبر مما لديهم من أموال ، وكان أهم الضرائب فى ذلك العصر الضرائب المفروضة على الحدائق ، وبخاصة الكروم ، والرسوم الجمركية ، ورسوم الدخولية التى كانت تفرض على السلع والحاصلات عند انتقالها من إقليم إلى آخر، أو من مدينة إلى أخرى . ومن جهة أخرى احتفظت الدولة لنفسها باحتكار إنتاج عدة سلع وبيعها للتجار بأسعار مرتفعة ، وكانوا بدورهم يبيعونها للجمهور بأثمان باهظة . أما السلع الأخرى التى لا تحتكر الدولة إنتاجها فكانت تفرض على مبيعاتها ضريبة مرتفعة تستغرق جزءا كبيرا من الثمن فلا تترك للمنتج سوى ربح بسيط ، هذا إلى جانب حق الدولة فى مصادرة هذه السلع والاستيلاء عليها .

٣ — **العصر الرومانى :** لما فتح الرومان مصر فى سنة ٣١ قبل الميلاد ، احتفظوا بنظام الضرائب الذى كان موجودا فى العصر اليونانى ، بل أنهم تأثروا به أنفسهم فنقلوا بعضه إلى نظام ضرائبهم، ومن ذلك ضريبة التركات التى فرضوها بصفة دائمة منذ سنة ٦ بعد الميلاد بمعدل ٥ ٪ من التركة ، وظلت قرونا

عديدة مطبقة فى الامبراطورية الرومانية حيث انتقلت منها بعد ذلك إلى النظم الضريبية الحديثة .

٤ — **العصر الاسلامى** : لما فتح العرب مصر فيما بين سنتى ١٨ و ٢٠ هجرية (٦٣٩ و ٦٤١ ميلادية) طبقوا فيها نظام الضرائب الاسلامى ، وكانت شئون الخراج إما أن يعهد بها إلى الوالى العام ، أو يعين لها وال خاص .

وأهم الضرائب التى كانت مفروضة فى ذلك العصر :

(١) جزية الرءوس - وكانت تجبى من الذميين، وهم غير المسلمين فى البلاد التى يفتحها العرب، أما ماعدا ذلك من البلاد الأجنبية (وكان يطلق عليها دار الحرب) فكان يطلق على أهلها الحربيون ، وكان من يفد منهم إلى البلاد الإسلامية يعتبر مستأمنا إذ يمنحه الحاكم الأمان ، ولا يدفع الجزية طالما كان مستأمنا ، ولكنه لا يستطيع الإقامة بهذه الصفة أكثر من سنة ، فان أطال إقامته عن ذلك فرضت عليه الجزية وأصبح ذميا . وكان للحاكم أن يقصر مدة إقامة الحربى إلى أقل من السنة ، أو يجددها مرة بعد أخرى ، وعلى كل حال لا يصير المستأمن ذميا إلا بعد أن ينبه عليه بأنه إذا أقام سنة فرضت عليه الجزية . ومقدار الجزية ديناران (وهو ما يساوى جنيها مصريا واحدا) تفرض على كل قادر على العمل ، ويعفى منها الصبيان والشيوخ والنساء والرهبان .

(٢) خراج الأرض - وكان يفرض على كل قرية نصيب منه يختلف باختلاف غلتها وعمرانها على ما سيأتى بيانه .

(٣) الزكاة — وهى مفروضة على المسلمين للفقراء والمساكين وتحصل من دخل الثروة العقارية والثروات المنقولة ، كالمواشى والعروض من ذهب وفضة وحاصلات زراعية وثمار، وقد أضحت منذ عهد عمر بن الخطاب ثانى الخلفاء ، التزاما ماليا على أغنياء المسلمين .

(٤) المكوس — وهى رسوم جمركية ، وأول من قررها فى الإسلام عمر بن الخطاب إذ أمر بأن يؤخذ على سلع كل تاجر مسلم تأتى من الخارج درهم من كل أربعين درهما (أى بمعدل ٢½٪) ، وعلى سلع التاجر الذمى درهم من كل عشرين درهما (أى بمعدل ٥٪) ، وعلى سلع التاجر الحربى درهم من كل عشرة دراهم (أى بمعدل ١٠٪) .

(٥) ضريبة على الحوانيت — وأول من فرضها أبو جعفر المنصور الخليفة العباسى .

ونكتفى بالكلام على خراج الأراضى (الضرائب العقارية) فيما يلى :

٥ — الضرائب العقارية فى نظام الضرائب الاسلامى : يقسم نظام الضرائب الاسلامى الأراضى فيما يتعلق بالضرائب المفروضة عليها إلى قسمين :

(١) - أراضى عشورية — وتشمل أراضى شبه جزيرة العرب، والبلاد التى فتحها المسلمون عنوة وقسمت على الفاتحين ، والتى أسلم أهلها طوعا . وكانت تدفع عشر محصولها إذا كانت تروى بدون آلة رافعة ، ونصف العشر إن كانت تروى بآلة رافعة .

(٢) — أراضى خراجية — وهى أراضى البلاد التى فتحت عنوة وأقر أهلها عليها، والبلاد التى فتحت صلحا — وكانت تدفع الخراج وهو على نوعين :

(ا) — خراج مقاسمة — وهو جزء من المحصول يقدره ولى الأمر كما يرى ، مثل ربع المحصول أو خمسه أو أقل من ذلك أو أكثر ، على ألا يزيد على النصف .

(ب) — خراج موظف — وهو مبلغ من النقود يفرضه الوالى على الأرض تبعا لدرجة جودتها وكانت أراضى مصر خراجية ، وخراجها خراجا موظفاً .

٦ — **تحصيل الضرائب** : كان لكل قرية مجلس مكون من رؤساء العائلات فيها ، يتولى تحصيل الضريبة وكان يؤديها فى أول الأمر لعامل الخراج ثم أصبح يؤديها بعد ذلك إلى الملتزم ، وهو شخص يرسو عليه خراج ناحية معينة بدفع مبلغ معين من المال مدة ثلاث سنوات ، بعد إجراء التزايد فيها بجامع عمرو . وكان الملتزمون يجمعون الضرائب بواسطة عمالهم وبمساعدة الحكومة ، ثم يسلمون المبالغ المقررة عليهم إلى صاحب الخراج فيرسل جزءاً كبيرا منها إلى الخليفة ، وقد ألغى نظام الملتزمين فى عهد الفاطميين (من سنة ٣٥٨ إلى سنة ٥٦٧ هجرية — سنة ٩٦٩ إلى سنة ١١٧١ ميلادية) ، لما كان يلحق الناس منه من الجور والضرر ، وقد ترتب على الغائه زيادة حصيلة الضريبة دون حاجة إلى زيادة أنواعها أو أسعارها .

٧ — **عصر المماليك** : يتميز عصر المماليك بكثرة الضرائب وثقلها ، وكان للماليك فى مصر كما هو معروف دولتان : الأولى المماليك البحرية (من سنة ٦٤٨ إلى سنة ٧٨٤ هجرية — ١٢٥٠ إلى ١٣٨٢ ميلادية) ، والثانية المماليك البرجية (من سنة ٧٨٤ إلى سنة ٩٢٢ هجرية — ١٣٨٢ إلى ١٥١٧ ميلادية) ، وقد بالغت الدولة الثانية فى فرض الضرائب والمكوس ، مما زاد فى أعباء السكان ، واحتكرت الحكومة أثناء عصر المماليك بنوعيهم كثيراً من فروع التجارة ، وعقدت فيما بين سنتى ١١٦٤ و ١٤٤٨ معاهدات مع الجمهوريات الايطالية خاصة بالرسوم الجمركية ، وكان سعرها على الواردات يتراوح بين ١ ٪ و ٢ ٪ ، وفرضت أيضا ضرائب مرتفعة على نقل السلع الأجنبية عبر أرض مصر سواء من الشرق إلى الغرب أو من الغرب إلى الشرق كما فرضت ضرائب على استهلاك البضائع الأجنبية .

٨ — نظام الضرائب بعد الفتح العثمانى : لما فتح الأتراك مصر فى سنة ٩٢٢ هجرية (١٥١٧ م) فرضوا عليها جزية سنوية ، تؤخذ من حصيلة الضرائب المفروضة على الأراضى الزراعية والعقارات المبنية .

وكانت الضرائب تجبى بواسطة الملتزمين ، وكان لكل مديرية ملتزم يتعهد بتوريد الضرائب الخاصة بها ، وكان هؤلاء الملتزمون يتمتعون بعدة إمتيازات من ذلك إعفاء أراضيهم من الضريبة ، وتسخير الفلاحين فى زراعتها لهم دون مقابل ، يضاف إلى ذلك أن الملتزم كان لايكتفى بجباية الضريبة ، بل يحصل إلى جانبها مبالغ من المال لنفسه . وكانت وظائف الملتزمين وراثية .

واعفيت بعض الأراضى من الضرائب ، من ذلك الأراضى الموقوفة على المساجد والمدارس والتكايا ، وإلى جانب ذلك كان الفلاحون يسخرون فى زراعتها .

وانشئت بمدينة القاهرة إدارة لتقدير الضرائب ومراقبة تحصيلها وتسلمها من الملتزمين سميت « قلم الأفندية » .

٩ — دخول الامتيازات الاجنبية الى مصر : لما كانت مصر تابعة لتركيا طبقت فيها المعاهدات المعروفة « بالامتيازات الأجنبية » (Les Capitulations) التى عقدتها تركيا مع دول أوربا والتى تنطوى على امتيازات مالية وقضائية .

وأصل الامتيازات الأجنبية معاهدتان ، عقدت أولاهما فى سنة ١٥٣٥ بين ملك فرنسا فى ذلك الوقت فرانسوا الأول ، وبين السلطان سليمان القانونى، وقد أعطت للفرنسيين حق الاتجار فى تركيا (وللاتراك نفس الحق فى فرنسا) ، مع دفع ماهو مقرر على الأهالى من ضرائب ورسوم ونصت على ضمان الحريات ،

وعلى تعيين قناصل لهم إختصاص قضائى ، وكانت هذه الامتيازات مؤقتة، وتتجدد كلما تولى الملك سلطان جديد .

وفى سنة ١٧٤٠ عقدت معاهدة ثانية أطلق عليها « الامتياز الأكبر » تثبت الامتيازات السابقة مع التوسع فيها ، وجعلت نهائية دون حاجة لتجديدها كما كان الأمر يجرى من قبل .

وأبرمت تركيا بعد ذلك عدة معاهدات مع دول أوروبا الأخرى ومع الولايات المتحدة ، على غرار معاهدة سنة ١٧٤٠ مع تطبيق نص الدولة الأكثر رعاية .

ولما ضعف القائمون بالحكم فى بلاد الدولة العثمانية توسع الأجانب فى تلك الامتيازات من الناحيتين المالية والقضائية . وقويت بالعرف، فقيدت من سلطة الدولة كثيراً .

§ — ٢ نظام الضرائب المصرى فى العصر الحديث

١٠ — يبدأ العصر الحديث فى مصر بتولى محمد على حكمها فى أوائل القرن التاسع عشر (١٨٠٥) ، ولم يكن هناك خلال هذا القرن نظام حقيقى للضرائب وإنما وجدت عدة ضرائب غير منتظمة ولا رابطة بينها ، وقد برزت مساوىء الامتيازات الأجنبية ، وبخاصة المالية منها ، وكان الغرض منها فى مبدأ الأمر كما رأينا ، هو إعفاء الأجانب من جزية الرءوس التى كانت مفروضة على الذميين، حتى لا يكونوا فى مركز أقل من المسلمين ، وذلك تشجيعا لهم على القدوم إلى بلاد الدولة العثمانية ، وقيام العلاقات الاقتصادية والتجارية مع دولهم . غير أنه نظرا لضعف القائمين بالحكم لم تلبث هذه الامتيازات أن اتسعت خلال القرن التاسع عشر ، فحدت من سلطة الحكومة المصرية فى فرض الضرائب ، إذ كان لابد لها إن هى أرادت فرض ضريبة مباشرة أو زيادة سعرها من التفاوض مع

الدول صاحبة الامتيازات ، للحصول على موافقتها قبل فرضها . ولم يكن فى وسعها ، من جهة أخرى ، أن تكتفى بفرض الضريبة على المصريين دون الأجانب ، لما فى ذلك من اجحاف بالوطنيين ، وإخلال بمبادىء العدالة فى توزيع الأعباء العامة ، هذا بالنسبة للضرائب المباشرة . أما الضرائب غير المباشره فكان للحكومة المصرية فرضها على الوطنيين والأجانب ، ماعدا الضرائب على التجارة الخارجية ، إذ كانت مصر مرتبطة بالنسبة إليها باتفاقات تجارية .

وقد كان حق فرض الضرائب على الأجانب ثابتا للحكومة المصرية من الوجهة القانونية ، ولكنها لم تكن تستطيع مباشرته من الوجهة العملية ، وذلك أنها لو فرضت ضرائب على الأجانب لما أمكنها جبايتها منهم ، فلم يكن فى إستطاعتها إذا رفضوا دفعها أن توقع عليهم حجزا إداريا ، لحرمة مساكنهم التى كانت تنص عليها الامتيازات ، ولأن قناصل دولهم ، من جهة أخرى ، لم يكونوا يقبلون أن يصطحبوا موظفى الحكومة لهذا الغرض . كما كانت تتطلب الامتيازات ، وإذا أرادت الحكومة مقاضاتهم ، لم يكن أمامها غير المحاكم المختلطة ، ولم تكن هذه تعترف للحكومة المصرية بحق فرض الضرائب على الأجانب دون موافقة دولهم. واستمر هذا الحال حتى ألغيت الامتيازات الأجنبية باتفاقية مونترو فى ٨ مايو سنة ١٩٣٧ .

١١ — وقد مر نظام الضرائب المصرى منذ بداية القرن التاسع عشر حتى وقتنا هذا بأربع مراحل :

(ا) المرحلة ـ الأولى ـ من أوائل القرن التاسع عشر حتى سنة ١٨٧٨ حيث شكلت لجنة تحقيق عليا لفحص نظام الضرائب والإدارة المالية المصرية .

(ب) ـ المرحلة الثانية ـ من سنة ١٨٧٨ حتى سنة ١٩٢٠ ، وفيها أخذت الحكومة المصرية فى إصلاح الضرائب تباعا .

(حـ) ـ المرحلة الثالثة ـ من سنة ١٩٢٠ حتى سنه ١٩٣٧ حيث الفت لجنة للضرائب بوزارة المالية لدراسة كل مايتعلق بالضرائب والرسوم التى تدعو الحال إلى فرضها ، ودراسة النظام الذى تدعو الحال إلى إنشائه .

(د) ـ المرحلة الرابعة ـ من سنة ١٩٣٩ حيث تقررت الضرائب على دخول الثروة المنقولة وغيرها حتى الآن .

وندرس فيما يلى معالم كل مرحلة من هذه المراحل باختصار .

المرحلة الأولى

من أوائل القرن التاسع عشر حتى سنة ١٨٧٨

١٢ ـــ كانت أهم الضرائب فى النصف الأول من هذه المرحلة ، أيام حكم محمد على ، خراج الأرض ، وعوايد الأملاك المبنية ، والرسوم الجمركية ، ورسم الدمغة على أوراق التعامل . وأقام محمد على عـــدة احتكارات لسلع الاستهلاك . وكانت الضرائب تجبى عينا .

١٣ ـــ أخذت الضرائب بعد عهد محمد على فى التعدد مع شذوذها وغرابتها وبخاصة أيام الخديوى [1] إسماعيل (١٨٦٣ - ١٨٧٩) ، حيث ساءت الإدارة المالية ، وكثر العجز فى الايرادات العامة ، ولم يعمل إسماعيل على إصلاح نظام الضرائب الفاسد ، وإنما كان يلجأ إلى فرض المزيد من الضرائب الشاذة ، وإلى الاقتراض كلما أعوزته الأموال .

١٤ ـــ ونجد فى نهاية هذه المرحلة الضرائب الآتية :

(١) خراج الأرض (ضريبة الأطيان) ـ وكان يدفعها المصريون والأجانب إذ اعترف لهم فى مصر بحق تملك الأرض منذ عهد محمد على ، على أن يدفعوا

---

(١) كان حاكم مصر فى ذلك الوقت يطلق عليه « خـــديو » وهى كلة فارسية معناها « نائب الملك »

الخراج ، ثم صدر قانون من الدولة العثمانية فى سنة ١٨٦٧ أباح للأجانب هذا الحق مع إلزامهم بدفع الخراج ، وسنوضح أنواع الأراضى فيما بعد .

(٢) عوايد المبانى ـ وكانت تساوى ١/١٢ من القيمة الايجارية السنوية طبقاً للائحة صدرت فى سنة ١٨٤٢ ، ولكن الأجانب رفضوا دفعها .

(٣) ـــ الرسوم الجمركية ـــ وكانت تطبق بالنسبة إليها الاتفاقات التى عقدتها تركيا مع الدول الأجنبية حتى سنة ١٨٧٣ ، حيث حصلت مصر على إستقلالها الجمركى عن الدولة العثمانية ، إذ أعطى فرمان ٨ يونيه سنة ١٨٧٣ لخديو مصر الحق فى عقد معاهدات تجارية مع كل دولة على حدة . وكان الرسم على الواردات والصادرات قيميا ومقداره ٨ ٪ .

(٤) ـــ ضريبة المهن ـ وكان يدفعها المصريون دون الأجانب ، وكانت على شكل ضريبة توزيع فى بعض الجهات ، وضريبة قياسية [1] فى بعض الجهات الأخرى . ويخضع لها كل مصرى يشتغل بحرفة أو صناعة ، وكان يخضع لها أيضا كل من ليس له دخل عقارى ، أو لا يثبت أنه يمتلك عقارا . وكانت تغل ما يقرب من مائة وعشرين ألف جنيه سنوياً .

(٥) ـ رسم الدمغة ـ وتقرر سنة ١٨٦٢ على كل مبلغ تدفعه الخزانة العامة . وكان لا يقل عن عشرة مليمات مع إعفاء المبالغ التى لا تزيد عن جنيه واحد ، وكان يطبق على مرتبات الموظفين . أما الأجانب فكان لا يطبق إلا على من يقبله منهم بموجب قائمة شروط أو عقود توريد .

(٦) ـ رسم العلامات التجارية ـ على المنتجات الصناعية بنسبة ٥ ٪ من قيمتها ، وكان مقرراً على المصريين فقط دون الاجانب ، مما أضر بمركز الصانع المصرى .

---

(١) انظر فى معنى ضريبة توزيع وضريبة قياسية ، كتاب « موجز فى المالية العامة » المؤلف ، ص ٢٨٧

(٧) ـ عوايد الدخولية ـ وتدفع عن البضائع والمنتجات والمواشى عند إنتقالها من جهة إلى أخرى .

(٨) ـ عوايد المرور ـ ويدفعها أصحاب السفن عند مرورها من الكبارى والخزانات (وقد بلغ ما يحصل من السفن عند مرورها تحت كوبرى قصر النيل بالقاهرة عشرين ألف جنيه سنوياً) .

(٩) ـ عوايد التنظيم ـ ومقدارها خمسة قروش على كل مسكن فى القرى .

(١٠) ـ الفردة أوجزية الرءوس ـ وتقررت سنة ١٨٧٥ ، وقسم الإهالى الذكور لهذا الغرض إلى ثلاث طبقات : يدفع كل فرد من الطبقة الأولى خمسة وأربعين قرشاً سنوياً ، ومن الثانية ثلاثين قرشا ، ومن الثالثة خمسة عشر قرشاً وكانت تعطى لمن يدفعها تذكرة مطبوعة ومختومة بخاتم الحكومة .

(١١) ـ عوائد على تربية الأغنام والماعز ـ وكان مقدارها ثلاثة قروش ونصف قرش على كل رأس سنها سنة فأكثر ، وتقررت منذ سنة ١٨٦٧ فى جميع القطر المصرى وكان يحصل منها نحو أربعين ألف جنيه سنوياً .

(١٢) ـ ضريبة النخيل ـ وتساوى عشر قيمة محصوله من ثمر وجريد وليف (وهى من ضرائب صدر الاسلام) .

(١٣) ـ ضريبة الملح ـ ومقدارها تسعة قروش عن كل شخص يتجاوز السادسة من عمره سواء استهلك كمية الملح المقررة عليها الضريبة أم لم يستهلكها وكان يحصل منها ما يقرب من مائتى ألف جنيه سنوياً .

وإلى جانب هذه الضرائب كانت هناك عدة رسوم أخرى ذات إيراد تافه أهمها : رسوم شهادات الوزن والسمسرة على البيع والشراء ـ رسوم المزاد العلنى والوزن والبيع بشأن المصوغات (ويطلق عليها عوايد الدلالة على ما يباع من المصوغات) ـ رسم الموازين ـ رسم بيع المواشى ـ رسم السلخانات ـ الرسم على

معاصر الزيوت وأفران الجص ـ رسم الوقوف بالطريق العام ـ رسوم تسجيل العرائض وكفالات شحن البضائع من منطقة لأخرى داخل البلاد ـ عوائد الجمل بالقرى . وعوائد الجمل بالمدن (وكانت مقررة منذ سنة ١٨٥٧ ويحصل منها مايقرب من خمسة آلاف جنيه سنويا) .

١٥ — أنواع الاراضى : فى سنة ١٨١٣ قامت الحكومة بمسح الأراضى لتنظيم جباية خراج الأراضى ، وقسمت الأراضى إلى نوعين :

(ا) ـ الأراضى المزروعة ـ وقد أدرجت فى سجلات خاصة ، ووزعت على الأهالى لاستغلالها دون أن يكون لهم حق التصرف فيها ، ثم منحوا فى سنة ١٨٥٨ بعض الحقوق عليها ، وتقرر عليها الخراج أو المال حسب درجاتها ولذلك سميت « بالأراضى الخراجية » .

(ب) ـ الأراضى البور ـ وقد استبعدت من السجلات المذكورة ولذلك سميت « أبعديات » ، ومنحها محمد على لكبار الموظفين والأعيان لاستغلالها ، ولكى يشجعهم على استغلالها وزراعتها أعفاها من الخراج ولكن لم يكن لهم حق التصرف فيها . ثم فرض سعيد باشا عليها ضريبة تساوى عشر المحصول السنوى ولذلك أطلق عليها اسم « الأراضى العشورية » .

(حـ) ـ وإلى جانب الأراضى الخراجية والأراضى العشورية ، كانت هناك بعض أنواع أخرى من الأراضى منها :

(١) ـ أراضى الأواسى ـ وهى أراض أعطيت للملتزمين بجباية الخراج ، مقابل قيامهم بالالتزام ، فلما ألغى نظام الالتزام تركها لهم محمد على ينتفعون بها مدة حياتهم وأعفاها من الضريبة .

(٢) ـ أراضى الرزقة ـ وهى أراض كان سلاطين تركيا قد منحوها لبعض الأفراد ، وتركها لهم محمد على والزمهم بدفع الخراج عنها ، ثم ضمت أيام سعيد باشا إلى الأراضى الخراجية .

(٣) ـ مسموح المصاطب أو مسموح المشايخ ـ وهى أراض منحها محمد على لمشايخ كل بلد لاستثمارها والانتفاع بغلاتها واعفاها من الضريبة (وهى عبارة عن أربعة أفدنة عن كل مائة فدان من مجموح زمام البلد) ، وذلك فى مقابل مايقومون به من خدمات للحكومة .

١٦ — **لائحة المقابلة** : لما اشتدت حاجة الخديو إسماعيل إلى الأموال ، أصدر فى ٣٠ أغسطس سنة ١٨٧١ قانونا أطلق عليه « لائحة المقابلة » يتلخص فى أن كل ممول يدفع للحكومة مبلغاً يساوى الضريبة المفروضة على أرضه عن ست سنوات مقدما ، مرة واحدة أو على ١٢ سنة ، يعفى نهائيا وعلى الدوام من نصف الضريبة على أساس ما يدفعه وقت صدور اللائحة ، ولاتزاد الضريبة عليه بأى شكل . وإذا كانت أرضه خراجية أعطى الملكية الكاملة عليها . وكان الغرض الظاهر من جمع هذا المال استخدامه فى التخلص من الديون التى كان قد تورط إسماعيل فى إقتراضها . وقد قبل العمل بهذه اللائحة ٤٤٤,٩٥٥ مالكا ، دفعوا للحكومة ١٦,٨٤٩,٥٤١ جنيها ، ذهبت كغيرها من الأموال فى مهاوى المصارف كما يقول بعض الكتاب[1] . وقد صدر بعد ذلك أمر عال بتاريخ ٦ يناير سنة ١٨٨٠ بالغائها ، وبأن يخصم مما دفع منها ما يكون مطلوبا للحكومة من أصحابه ، مثل بقايا الأموال أو الديون أو غيرها ، ويرد الباقى بعد ذلك إلى أصحابه مقسطا على مدة خمسين سنة ، مضافا إليه فائدة سنوية قدرها ٤٪ ، وكانت تخصم فى أول كل سنة تحت إسم « تعويض المقابلة » ومجموع القسط السنوى مائة وخمسون ألف جنيه . وأعيدت ضريبة الأطيان كما كانت . وقد تم تسديد أقساط المقابلة سنة ١٩٣٠ .

١٧ — **عيوب هذا النظام** : يتضح مما سبق أن نظام الضرائب فى تلك

(١) جرجس بك حنين فى الاطيان والضرائب فى القطر المصرى ص ١٠١ .

المرحلة كان معقدا ولا يسير على المبادىء الحديثة للنظم الضريبية ، ولم تكن هناك قواعد ثابتة لتقرير الضرائب والرسوم المتعددة ، وكان معظمها غير عادل وغير منتج ، ومخالفا لقواعد آدم سمث فى الضريبة (العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد)(١)، فلم يكن المكلف يدرى طبقاً لأى قانون تجبي الضريبة منه ، وكان توزيع عبء الضرائب على المكلفين غير متساو ، ونفقات جباية بعضها أكبر من حصيلتها ، ولم تكن هناك مواعيد محددة للجباية ، وكان الخديوى يقرر الضرائب بواسطة مجلسه المخصوص وهو مشكل من بعض كبار الموظفين ويخضع لأوامره ، كما كان يمنح إعفاءات شفوية من الضرائب .

١٨ — وفيما يتعلق بضريبة الأطيان، لم تكن جبايتها مستقرة ،فلا أقساطها محددة ، ولا مواعيد تحصيلها ثابتة ، ولم يكن هناك أوراد للتحصيل ، ولا محصلون صالحون ، هذا إلى أنه كان يسمح بجبايتها عينا حتى سنة ١٨٥٠ حيث أصبحت تجبي نقداً فى الوجه البحرى فقط ، ولم تكن هناك مساواة أمام هذه الضريبة وكانت تجبي فى بعض البلاد على هيئة ضريبة قياسية، وفى البعض الآخر على هيئة ضريبية توزيعية ، ولم يكن لها سعر واحد ، يضاف إلى ذلك تقسيم الأراضى إلى خراجية وعشورية ، ووجود أراض لا تدفع شيئا مع كثرتها(٢) ، وما يؤدى اليه ذلك من عدم مساواة بين المكلفين .

١٩ — أما الضرائب الأخرى فلم تخل هى أيضا من شذوذ وعيوب ، فعوايد المبانى لم يكن يدفعها الأجانب ، وكانت بعض ضرائب الاستهلاك كضريبة الملح تلحق من لا يستهلك السلعة ، وكانت عوايد الدخولية تكلف فى بعض الجهات أكثر مما تغله من إيراد ، هذا إلى إنتشار السخرة ، لا بالنسبة إلى

(١) انظر كتاب « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ، ص ٢٨٠ .
(٢) أطيان الدوائر الخديوية وكثيرين من كبار الملاك

الأشغال العامة مثل صيانة جسور النيل والترع والطرق ونحو ذلك ، وإنما بالنسبة إلى زراعة أراضى الدوائر الخديوية وماتحتاجه من رى وصرف وصيانة.

المرحلة الثانية

من سنة ١٨٧٨ حتى سنة ١٩٢٠

٢٠ — **اصلاح سنة ١٨٧٨** : فى أوائل سنة ١٨٧٨ شكلت لجنة عليا برئاسة فرديناند دليسبس ، وجميع أعضائها من الأجانب ما عدا واحداً (هو مصطفى رياض باشا) للنظر والبحث فى كافة موارد ومصارف الخزانة ، وعلى العموم فى كافة الأمور المالية ، وفى نظام المصالح ، وتقرير ما يكفل الاصلاح . وقدمت اللجنة عدة مقترحات فيما يتعلق باصلاح نظام الضرائب أهمها : (١) أن تكون جباية الضرائب بقانون ينشر رسمياً ، (٢) أن تطبق قوانين الضرائب على جميع السكان ، (٣) أن تكون جباية الضرائب فى المواعيد الملائمة للمكلفين، (٤) أن يخضع المحصلون لنظارة المالية (وزارة الخزانة الآن) ، (٥) أن ينشأ قضاء مستقل للفصل فى شكاوى الضرائب ، (٦) أن تراجع ضرائب الأطيان ورسوم الجمارك ، (٧) أن تلغى السخرة فى غير الأعمال العامة ، (٨) أن تلغى الضرائب الشاذة ذات الحصيلة الضئيلة ، (٩) أن يعفى من لا يباشرون حرفة غير الزراعة من ضريبة المهن ، (١٠) التجاوز عن متأخرات الضرائب حتى أول يناير سنة ١٨٧٦ .

وعلى أساس تقرير لجنة التحقيق المذكور أخذت الحكومة فى إصلاح نظام الضرائب ، فالغت كثيرا من الضرائب التى تعرقل المعاملات ، حتى إذا كانت سنة ١٩٢٠ لم يبق من الضرائب المباشرة غير ضريبة الأطيان وعوايد المبانى .

٢١ ـ ولما أنشأ مجلس النواب (١) طبقاً الأمر العالى الصادر فى سنة ١٨٨٢

---

(١) وقبل ذلك فى سنة ١٨٦٦ شكل أمر الخديو إسماعيل لأول مرة المجلس المعروف =

أصبح لا يجوز فرض ضريبة جديدة إلا بقانون يوافق عليه المجلس ولما صدر القانون النظامى فى أول مايو سنة ١٨٨٣ بإنشاء مجلس شورى القوانين والجمعية العمومية كان من أهم ما يدخل فى إختصاص الجمعية العمومية تقرير الضرائب برأى قطعى ملزم للحكومة .

ولما أنشئت الجمعية التشريعية بمقتضى القانون النظامى الصادر فى أول يوليه سنة ١٩١٣ لتحل محل المجلسين السابقين ، كان من اختصاصها الموافقة على الضرائب والرسوم الجديدة قبل تقريرها ، غير أن هذه الجمعية لم تنعقد سوى دور واحد ثم عطلت أعمالها لقيام الحرب العالمية الأولى (١٩١٤ – ١٩١٨) .

٢٢ – أما عن الضرائب المتأخرة فقد صدر أمر عال فى ١٧ يناير سنة ١٨٨٠ تنازلت فيه الحكومة عن جميع المتأخر من الأموال الخراجية والعشورية والعوائد على إختلاف أنواعها لغاية سنة ١٨٧٥ وكان أكثر من ١٩ مليونا من الجنيهات ، ثم تنازلت الحكومة بعد ذلك عن متأخرات أخرى .

٢٣ — **الضرائب والعوائد التى ألغيت** : أما الضرائب والعوائد التى ألغيت فأهمها ضريبة الملح التى ألغيت بمقتضى أمر عال فى ٣١ ديسمبر سنة ١٨٧٩ وأصبح الملح بعد إلغائها يباع لمن يطلب إختياريا .

والغى الأمر العالى الصادر فى ١٧ يناير سنة ١٨٨٠ السابق ذكره ٣١ نوعا من العوائد ، منها : العوائد الشخصية (الفردة) ، وعوائد رخص الصيارف والوازنين ، وعوائد الدخولية ، وعوائد التنظيم ، وعوائد الحمل بالقرى ، وعوائد الدلالة على ما يباع من مصوغات .

والغيت بعد ذلك بأوامر عالية أخرى صدرت فيما بين سنتى ١٨٨٥

= « بمجلس شورى النواب » مؤلفة من خمسة وسبعين عضوا منتخبين من الأقاليم والمحافظات للمداولة فى المنافع الداخلية ، وعرض ما يقر عليه الرأى فى شىء منها على الخديو .

و ١٩٠٢ : رسوم القيدية (على العرضحالات) ، والعوائد على معاصر الزيوت ، وعوائد المهن (التى حلت محلها ضريبة الباطنطا فى سنة ١٨٩١ غير أن الأجانب رفضوا دفعها فألغيت فى سنة ١٨٩٢ كما سنرى فيما بعد) ، وعوائد الحمل فى المدن ، وعوائد الغنم والماعز ، وعوائد العربات ودواب النقل بمصر والإسكندرية وعوائد مرور السفن تحت كوبرى قصر النيل بالقاهرة .

٣٤ — ونظمت عشور النخيل بالأمر العالى الصادر فى ٢٨ مايو سنة ١٨٨١ ثم بالأمر العالى الصادر فى ٢٦ مارس سنة ١٨٩٠ وأصبحت ضريبة إضافية على ضريبة الأطيان وجعلت ٢٥ مليما على كل نخلة حاملة للثمر أو للطلع (ما عدا الواحات وحلفا فيدفع ١٥ مليما عن النخلة فيها) وأعفى منها النخيل المغروس فى الحيشان وحدائق بيوت السكن التى يدفع عنها عوائد المبانى ، ونخيل حيشان وحدائق المدافق وأماكن العبادة ، ولم تلغ عشور النخيل نهائيا إلا اعتبارا من أول أبريل سنة ١٩٢٠ . وبلغ المتحصل منها : ١١١،٩٠٨ جنيها فى سنة ١٨٨٠ و ٩٧،٠٣٧ جنيها فى سنة ١٨٩٠ و ١٠٢،٩٧٧ جنيها فى سنة ١٩٠٠ و ١٣٧٠٨٧٠ جنيها فى سنة ١٩١٠ و ١٣٥،٩٠١ جنيها فى سنة ١٩١٩ .

٣٥ — **السخرة** : وقصر الأمر العالى الصادر فى ٢٥ ينساير سنة ١٨٨١ السخرة على الزام الأهالى بخفر الجسور والقناطر مدة الفيضان وجعلها واجبة على كل فرد من الأهالى صحيح البنية من سن خمس عشرة سنة إلى خمسين سنة (م ٥ من الأمر العالى المذكور) ، إلا من أعفى منها وهم العلماء والفقهاء ورجال الدين والعلم والقسس والرهبان والحاخامات والطلبة وخدمة المساجد والكنائس والمستشفيات والأضرحة والمقابر وأصحاب الصناعات والحرف وخفراء البلاد وأهالى المدن الكبيرة الذين لا يملكون أرضا ولا يشتغلون بالزراعة (م ٦) ، وصدرت بعد ذلك عدة أوامر عالية بتاريخ ٩ سبتمبر سنة ١٨٨٧ و ٢٨ يناير

سنة ١٨٩٢ و ٢٩ يونيه سنة ١٨٩٩ . وكانت نظارة (وزارة) الأشغال تحدد كل عام النقط التي يجب خفرها وحفظها . وكان على كل عمدة أن يقدم قائمة بأسماء الأفراد الذين يقومون بالعمل ، ويطلق عليهم « أنفار العونة » ، ودورهم إلى لجنة خاصة بالمديرية ، وقررت غرامة على كل من يتأخر منهم ، من مائة قرش إلى ألف قرش ، أو بالحبس من خمسة أيام إلى ثلاثة شهور ، تقرر بواسطة لجنة يرأسها المدير أو وكيل المديرية وتضم اثنين من العمد ومأمور المركز أو ناظر القسم وباشمهندس المديرية أو من ينوب عنه . وتستأنف أحكامها أمام لجنة أخرى يرأسها ناظر (وزير) الداخلية أو وكيلها .

٣٦ — **ضريبة الأطيان** : ألغى نظام المقابلة كما سبق بمقتضى الأمر العالي الصادر في ٦ يناير سنة ١٨٨٠ ، وأعيدت أموال وعشور الأطيان الخراجية والعشورية إلى ما كانت قبل الخصم الناشيء عن تطبيق لائحة المقابلة .

وقد كان تكليف الأطيان باسم أرشد العائلة ، فصدر أمر عال في ٩ يوليه سنة ١٨٨١ جعل التقسيم والتكليف على كل واحد من الورثة طبقا لاستحقاقه الشرعي، وحددت مواعيد ثابتة للجباية إبتداء من سنة ١٨٨٠، واتبع الصيارف لنظارة المالية ، وصدر قرار من مجلس النظار بتاريخ ١٧ يونيه سنة ١٨٨٤ ألغى نهائيا نظام الجباية عينا. وصدر أمران عاليان بتاريخ١٥ أبريل و٣ سبتمبر سنة ١٨٩١ وحدا نظام الأراضي، وانتهت التفرقة بين أراضي الأبعديات والأراضي الأخرى وبين الأراضي الخراجية والعشورية ومنح أصحاب الأراضي الخراجية الذين لم يدفعوا المقابلة حق الملكية الكاملة كالذين دفعوها . بهذا صارت جميع الأراضي مملوكة لأصحابها ملكية تامة وخاضعة لضريبة الأطيان .

أما الأراضي البور فقد صدر أمر عال في أول مارس سنة ١٨٩٤ يعيد ربط الضرائب عليها . وكانت قد رفعت الضريبة عنها بمقتضى م ٥ من الأمر العالي

الصادر بتاريخ ١٧ ديسمبر سنة ١٨٨٩ لأنها صارت أرضا سبخة بسبب نزوز الترع وغير ذلك .

ولتقدير القيمة الإيجارية للأطيان تقديرا صحيحا مسحت جميع الأراضى على أربع دفعات من سنة ١٨٧٩ حتى سنة ١٩٠٢ ، وكان أهمها عمل سنة ١٨٩٥ إذ قررت الحكومة إجراء تقدير عام لجميع الأطيان تمهيدا لتعديل الضريبة عليها.

وصدر فى ١٠ مايو سنة ١٨٩٩ أمر عال يجعل معدل الضريبة فى كل قرية ٢٨،٦٤ ٪ من القيمة الإيجارية ، وأمر عال آخر فى ١٧ مارس سنة ١٩٠٢ يزيد الضريبة على أطيان الحياض التى صارت قابلة للرى الصيفى نتيجة إنشاء خزان أسوان ، بمقدار ٥٠ قرشا عن الفدان الذى يروى بالراحة ، و ٣٠ قرشا عن الفدان الذى يروى بآلات .

٢٧ — **ضريبة المبانى** : أعيد تنظيم هذه الضريبة بالأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ ليطبق على الوطنيين والأجانب على السواء ولكن الأجانب رفضوا دفعها، ثم أخضعوا لها بمقتضى اتفاقية لندن سنة ١٨٨٥ ولذلك لم تطبق الضريبة فعلا إلا ابتداء من أول سنة ١٨٨٦ ، وجعل سعرها ١/١٢ من القيمة الإيجارية للعقار ، ثم زيدت فى مدينة القاهرة إلى عشر تلك القيمة بمقتضى القانون رقم ٢ لسنة ١٩٠٩ الصادر فى ٥ فبراير الذى وافقت عليه الدول ، وذلك نظرا لأنشاء مجارى بالقاهرة .

٢٨ — **رسوم الخفر** : فرضت هذه الرسوم بمقتضى أمر عال صادر فى ١٠ نوفمبر سنة ١٨٨٤ ، الذى عدل بالأمر العالى الصادر فى ١٧ فبراير سنة ١٨٩٦ ، على المبانى فى القرى لدفع أجور الخفراء الذين يقومون بحراستها ليلا، ثم عممت فى المدن بمقتضى أمر عسكرى أصدره الجنرال جرنفل ماكسويل البريطانى أثناء الحرب العالمية الأولى فى ٢٣ سبتمبر سنة ١٩١٥ ولذلك كان يدفعها الوطنيون والأجانب .

٢٩ — **عوائد الباطنطا** : سبق أن ذكرنا أن هذه الضريبة حلت محل عوائد المهن، وقد فرضت بمقتضى أمر عال صدر فى ٨ مارس سنة ١٨٩١ بموافقة الدول على كل من يمارس بمصر مهنة أو صناعة أو فنا أو تجارة أو حرفة ، بمعدل نصف فى المائة من رأس المال المدفوع بالنسبة إلى الشركات المساهمة ، على ألا تقل الضريبة عن عشرة جنيهات ، ولا تزيد على ثلاثمائة جنيه ، أو فى شكل مبلغ ثابت ، أو بمعدل ٥ ٪ من القيمة الإيجارية لمكان مباشرة المهنة بالنسبة للممولين الآخرين . وقد عارض الأجانب فى دفع هذه الضريبة بالرغم من أن دولهم وافقت عليها ، فلم يسع الحكومة إلا إلغاءها بالنسبة إليهم ، ثم بالنسبة إلى المصريين، على ما سنوضحه فيما بعد . وكان مجموع ما حصل منها سنويا لا يقل عن ستين ألف جنيه .

٣٠ — **الرسوم الجمركية** : فرضت بمقتضى معاهدات تجارية مع الدول منذ سنة ١٨٨٤ فى شكل رسوم قيمية بمعدل ٨ ٪ على الواردات و ٢ ٪ على الصادرات ، وإلى جانبها تقررت عدة رسوم أخرى : كرسوم الرصيف والمرسى والحمولة والمنائر .

٣١ — **رسوم أخرى** : إلى جانب الضرائب والرسوم السابق ذكرها فرضت أيضا عدة رسوم أخرى منها: رسوم القيد والرسوم القضائية ، ورسوم حمل السلاح ، رسوم الصيد ، رسوم شغل الطرق العمومية ، رسوم التنظيم ، رسوم تسخين الأشجار ، رسوم المشاتل ، رسوم تسيير السيارات وفحصها ومراقبتها ، رسوم دمغة المصوغات ، رسوم تركيب الآلات الرافعة والآلات البخارية ، عوائد الذبيح بالسلخانات ، رسوم الخدمة والباعة الجائلين .

٣٢ — حتى إذا كانت سنة ١٩٢٠ لم يبق من الضرائب المباشرة غير ضريبة الأطيان ، وضريبة المبانى ، وضريبة الدمغة . ومن الضرائب غير المباشرة سوى الرسوم الجمركية ، وبعض رسوم أخرى .

ويتميز نظام الضرائب فى هذه المرحلة ببدائيته وبساطته وعدم مطابقته للقواعد العلمية

المرحلة الثالثة

من سنة ١٩٢٠ حتى سنة ١٩٢٧

٣٣ — بعد أن انتهت الحرب العالمية الأولى ، أرادت الحكومة القيام بالمشروعات التى عطلتها الحرب عن القيام بها ،فأخذت تبحث فى زيادة مواردها فى الحدود التى رسمتها لها الامتيازات الأجنبية ،فقررت بعض الضرائب والرسوم الجديدة ، إلى جانب الضريبتين العقاريتين اللتين بقيا على حالها . والغت من جهة أخرى بعض الرسوم ، كما عدلت البعض الآخر .

بقيت ضريبة الأطيان كما هى ، وكل ماعدل فيها هو جداول ومواعيدومقادير أقساطها ، وكان ذلك بمرسوم بقانون صدر فى ١٩ أكتوبر سنة ١٩٣٢ . وآخر صدر فى ٣١ أكتوبر سنة ١٩٣٥ . كما تقرر إعاده تقدير القيمة الايجارية للاراضى الزراعية ، تمهيدا لتعديل ضريبة الأطيان ، وذلك بمرسوم بقانون بتاريخ ١٦ مايو سنة ١٩٣٥ .

وبقيت ضريبة المبانى كما هى ولم تعدل .

أما رسوم الخفر ، فنظرا لأنها كانت قد قررت على الأجانب بموجب أمر عسكرى بريطانى لمدة الحرب ، فقد أمتنع الأجانب عن دفعها عقب الحرب ، فاضطرت الحكومة المصرية إلى الحصول على موافقة الدول لفرضها على رعاياها ووافقت الدول عليها فى ديسمبر سنة ١٩٢٩ وصدر بها مرسوم بقانون رقم ٦١ بتاريخ ١٩ أبريل سنة ١٩٣١ .

لم يكن أمام الدولة لزيادة مواردها غير الضرائب غير المباشرة ، فلجأت

اليها ، وفرضت رسوم إنتاج واستهلاك على بعض المواد بمراسيم صدرت فى ٣ مارس و٢٧ يوليه و٢ أغسطس سنة ١٩٣١ .

ورأت الدولة منذ سنة ١٩٢٢ أن تعدل النظام الجمركى ، لعدم صلاحيته ، ولحاجتها إلى الأموال ، ولحماية الانتاج القومى وتشجيعه . لكن الدول صاحبة الامتيازات عارضت فى التعديل، واعتبرت أن عدم تجديد الاتفاقات الجمركية التى رضيت بها (الدول) كاستثناء لقواعد الامتيازات الأجنبية يجعل تطبيق هذه القواعد لامفر منه باعتبارها القواعد الأصلية القديمة . وردت الحكومة المصرية على هذا الادعاء بأن رضاء الدول بالاتفاقات الجمركية جعل هذه الاتفاقات تحل محل الامتيازات التى تعتبر الدول قد تنازلت عنها ، فيما يختص بالنظام الجمركى ، فهناك إذن إستبدال وتجديد ، بعد أن تأكد للدول أن هذا النظام فاسد ولا يلائم حاجة البلاد ، وأذعنت الدول لهذه الحجة ، وصدر قانون بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ بتعديل التعريفة الجمركية ، ومرسوم بنفس التاريخ بوضع تعريفة جمركية جديدة جعلت معظم الرسوم بها نوعية . وقرر قانون ١٤ فبراير المذكور إلى جانب ذلك فرض رسوم إنتاج واستهلاك على بعض الحاصلات والمنتجات المصرية ومثيلاتها من المنتجات الأجنبية المستوردة من الخارج ، وتقررت هذه الرسوم بمراسيم كثيرة صدرت بعد ذلك .

٣٤ — **الرسوم التى عدلت** : عدلت أثناء هذه المرحلة بعض الرسوم منها رسوم التسجيل، وصدر بذلك قانون للتسجيل بتاريخ ٢٦ يونيه سنة ١٩٢٣ ورسوم المنافر .

كذلك كانت الدولة تفرض ضريبة بسيطة على مرتبات موظفيها ومستخدميها فى صورة « رسم دمغة » فرفعت من سعره كثيرا منذ سنة ١٩٣١ حتى أصبح بمثابة ضريبة على المرتبات والأجور ، أما تسميته « رسما » فيرجع إلى ماجرى

عليه العمل أثناء قيام الامتيازات الأجنبية من تجنب فرض ضرائب حتى لا تتعرض الحكومة لطلب موافقة الدول عليها .

والغيت عوائد الدخولية بصفة نهائية ، على أن يزاد الرسم الجمركى على الدخان المستورد ، واستعملت تلك الزيادة فى منح إعانات للمجالس البلدية والمحلية والقروية ، تعويضا لها عن الغاء عوائد الدخولية .

٣٥ — الضرائب والرسوم الجديدة : فرضت أثناء هذه المرحلة بعض ضرائب ورسوم جديدة ، منها : ضريبة القطن ، تقررت لأول مرة بمرسوم ١٨ أبريل سنة ١٩٢٠ ، وكان يتجدد فرضها كل سنة بمرسوم ، وهى مبلغ ثابت عن كل قنطار من جميع أنواع الرتب ، يستحق عند الحلج ، ويسدد قبل ترك المحلج ، وكان مقدارها فى أول الأمر خمسة وثلاثين قرشا للقنطار ثم خفض إلى خمسة وعشرين قرشا من سنة ١٩٢٢ ثم إلى عشرة قروش من سنة ١٩٣١ ، ثم الغيت بمرسوم بتاريخ ١٧ أغسطس سنة ١٩٣٤ وبلغت حصيلتها فى سنة ١٩٢٠ / ١٩٢١ : ١،٢١٩،٨٠٦ جنيهـــا ثم انخفضت إلى ٤٨٥،١٥٣ جنيها فى سنة ١٩٣٢ / ١٩٣٣ .

ومن الرسوم التى تقررت فى هذه المرحلة : رسوم رخص طب الاسنان ، وتقررت بقانون بتاريخ ٢١ فبراير سنة ١٩٢٠ ، ورسوم جوازات السفر ، وتقررت بقرار من وزير الداخلية بتاريخ ٤ يوليو سنه ١٩٢٣ ، والرسوم القنصلية وتقررت بمرسوم بتاريخ ٢٨ أكتوبر سنة ١٩٢٥ ، والضريبة على الأجهزة اللاسلكية وتقررت بقانون بتاريخ ٨ مايوسنة ١٩٢٦ ورخص مزاولة مهنة الصيدلة والاتجار بالمواد السامة وتقررت بمرسوم بقانون بتاريخ ٣ يناير سنة ١٩٢٩ ، وضريبة محال الفرجة والملاهى وتقررت بمرسوم بقانون بتاريخ ٧ ديسمبرسنة ١٩٣٣ الذى عدل فيما بعد ، وفرضت رسوم جديدة على السيارات بقانون فى أول يوليه سنة ١٩٣٤ الذى عدل أيضا فيما بعد .

المرحلة الرابعة
من سنة ١٩٣٧ إلى الآن

٣٦ — على الرغم من أن نظام الامتيازات الأجنبية الغى فى تركيا منذ سنة ١٩٢٣ بمقتضى معاهدة لوزان ، إلا أنه ظل قائما فى مصر ، إذ اعتبر أنه يستمد وجوده وقوته فيها من العرف الثابت ، مستقلا عن نظام الامتيازات فى تركيا ، وإن كانت نشأته فى الأصل على معاهدات صادرة من سلاطين الدولة العثمانية ، كما سبق القول .

ولم تأل مصر جهدا فى الشكوى من هذا النظام الشاذ ، والمطالبة بالغائه فى المؤتمرات الدولية ، لمنافاته لمبادىء القانون الحديث ، ولأن فيه عدوانا على سيادة الدولة ، وكرامة الأمة ، ولأنه عقبة فى سبيل تقدم البلاد . فطالبت بالغائه فى المؤتمر الاقتصادى الأول الذى عقد فى جنيف فى مايو سنة ١٩٢٧ ، وفى المؤتمر البرلمانى الذى عقد فى باريس فى أغسطس من تلك السنة .

كذلك كانت مصر فى كل مرة تتفاوض فيها مع انجلترا لحل المسألة المصرية ، تطلب منها أن تعاونها على الغاء الامتيازات الأجنبية ، وكان كل مشروع معاهدة مع انجلترا منذ سنة ١٩٢١ يتضمن وعدا من الحكومة البريطانية بأن تساعد مصر على تحقيق هذه الغاية .

فلما عقدت معاهدة ٢٦ أغسطس سنة ١٩٣٦ بين مصر وبريطانيا ، اعترف فى المادة ١٣ منها وفى ملحق هذه المادة بأن نظام الامتيازات الأجنبية لا يلائم روح العصر ، وأنه لذلك يجب الغاؤه دون هوادة أو إبطاء .

وبناء على ذلك ، أرسل وزير خارجية مصر إلى الدول صاحبة الامتياز فى ١٦ يناير سنة ١٩٣٧ خطابا يدعوها فيه إلى الاشتراك فى مؤتمر يعقد لالغائها . وعقد المؤتمر بمدينة مونترو فى سويسرا واستمر من ١٢ أبريل سنة ١٩٣٧ إلى

٨ مايو من السنة نفسها ، وانتهى بتوقيع اتفاق مونترو فى ٨ مايو سنة ١٩٣٧ الذى أقرته مصر بمقتضى القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٣٧ الصادر فى ٢٤ يوليه .

وجاء فى المادة الأولى من الاتفاق المذكور : « تعلن الدول المتعاقدة ، كل منها فيما يخصها قبول الغاء نظام الامتيازات فى القطر المصرى الغاء تاما من جميع الوجوه » . وترتب على هذه المادة الغاء كل معاهدة أو وثيقة أو نظام أو عرف يتعارض مع أحكام الاتفاق .

وجاء فى المادة الثانية من الاتفاق : « مع مراعاة مبادىء القانون الدولى يخضع الأجانب للتشريع المصرى فى المواد الجنائية والمدنية والتجـــارية والإدارية والمالية وغيرها ومن المفهوم أن التشريع الذى يسرى على الأجانب لن يتنافى مع المبادىء المعمول بها على وجه العموم فى التشريع الحديث ، ولن يتضمن فى المسائل المالية على وجه الخصوص تمييزا مجحفا بالأجانب أو الشركات المؤسسة وفقاً للقانون المصرى والتى يكون فيها للأجانب مصالح جدية . والحكم السابق فيما لا يعتبر من قواعد القانون المعترف بها . لا يطبق إلا أثناء فترة الانتقال » .

ونصت الفقرة الرابعة من المادة الثالثة على أن فترة الانتقال هى مدة الاثنتى عشرة سنة التى تقع بين ١٥ اكتوبر سنة ١٩٣٧ وهو التاريخ المنصوص عليه لتنظيم المحاكم المختلطة بقانون مصرى ، وبين ١٤ اكتوبر سنة ١٩٤٩ وهو التاريخ المنصوص عليه لنهاية المحاكم المختلطة . وقد ظلت تلك المحاكم خلال فترة الانتقال قائمة بوظيفتها القضائية ، بعد أن أعيد تنظيمها ، وعدل اختصاصها . ولما حل يوم ١٤ اكتوبر سنة ١٩٤٩ أحيلت جميع القضايا المنظورة أمامها . بالحالة التى كانت عليها ، إلى المحاكم الوطنية .

٣٧ — بهذا الاتفاق استعادت مصر سيادتها الكاملة فى التشريع تجاه جميع المقيمين على اقليمها . فى جميـــع المواد الجنائية والمدنية والتجارية

والإدارية والمالية وغيرها ، ولكن اشترط لذلك ألا يتنافى التشريع الذى يطبق على الأجانب مع مبادىء التشريع الحديث ، كما اشترط ألا يتضمن التشريع المالى تمييزا مجحفا بالأجانب . على أن شرط عدم التمييز هذا يظل ساريا لمدة محدودة ، هى فترة الانتقال التى انتهت فى ١٤ أكتوبر سنة ١٩٤٩ ، وعلى أن يفسر تفسيرا ضيقاً ، أى بشرط ألا يمس سيادة مصر التشريعية على أى وجه، وألا يخرج عن المعنى المعروف به فى القانون الدولى ، والذى يؤيده العرف الدولى .

على أن الحكومة المصرية صرحت فى بروتوكول ملحق بالاتفاق أنه لا يستفاد من قصر أمر قاعدة عدم التمييز على فترة الانتقال أنها تنوى بعد تلك الفترة أن تتبع سياسة مضادة ترمى إلى التمييز المجحف بالأجانب ، غير أنه يلاحظ أن هذا التزام أدبى لا يقيد سلطتها ، كما يلاحظ أن شرط عدم التمييز لم يكن خاضعا لرقابة المحاكم ، فاذا صدر تشريع يتضمن من الأحكام ما يرى الأجانب أنه مخالف لشرط عدم التمييز ، فلم يكن لهم أن يرفعوا الأمر إلى المحاكم وانما لدولهم أن تعرض الخلاف على محكمة العدل الدولية الدائمة ، أو على أى محكمة أخرى تحل محلها بالنسبة إلى الدول التى بينها وبين مصر معاهدة تحكيم ، وذلك تطبيقاً لنص م ١٣ من اتفاق مونترو .

وعلى ذلك لا يحتج بشرط عدم التمييز مثلا بالنسبة إلى رسم التأشير على جوازات السفر ، لأن هذا الرسم لا يفرض بطبيعة الحال إلا على الأجانب . كما لا يحتج به عند زيادة الرسوم المفروضة على عمليات البورصة . لأن معظم من كانوا يخضعون لها فعلا هم من الأجانب . أو عند اشتراط معرفة اللغة العربية لممارسة بعض المهن ، كما لا يجوز الاحتجاج به عند فرض رسوم على الأجانب وحدهم ، مقابل خدمات تقوم الدولة بأدائها لهم ، أو نظير نفقات تتحملها الدولة بسبب جنسيتهم الأجنبية ، بشرط ألا يتجاوز الرسم تكاليف

الخدمة ، مثل إنشاء بطاقات تحقيق شخصية للأجانب لتسهيل إجراءات الأمن العام وما إلى ذلك .

٣٨ — وكانت معاهدة ٢٦ أغسطس سنة ١٩٣٦ المعقودة بين مصر وانجلترا قد منحت بعض الاعفاءات والميزات القضائية والمالية للقوات البريطانية التى تكون موجودة بمصر طبقاً لأحكام تلك المعاهدة ، من ذلك إعفاء المعسكرات والقوات البريطانية وافرادها من جميع الرسوم والضرائب ، ما عدا الرسوم البلدية المقررة نظير تأدية بعض خدمات ، ورسوم ومصاريف التسجيل على أن تجرى على أفراد القوات البريطانية الأحكام العامة التى تجرى على غيرهم فيما يتعلق بالضرائب ورسوم التسجيل ورسوم نقل الملكية المتعلقة بالعقارات الثابتة التى يمتلكونها . وإذا امتلكوا أجهزة لاسلكية أو ناقلات مائية أو سيارات أو طائرات فانهم يخضعون للضريبة أو رسوم التسجيل أو الرخصة الخاصة بذلك .

كما أعطى إتفاق آخر خاص بالبعثة العسكرية ميزات وإعفاءات مالية وقضائية للبعثة المذكورة . من ذلك إعفاء أعضائها من الضرائب التى تفرضها الحكومة أو المجالس البلدية .

٣٩ - وقد ألغى كل ذلك بمقتضى القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٥١ الصادر بتاريخ ١٥ اكتوبر لسنة ١٩٥١ والذى الغى القانون رقم ٨٠ لسنة ١٩٣٦ ، والقانونين رقم ١٣ و٢٤ لسنة ١٩٤١ ، وانهى العمل بأحكام معاهدة ٢٦ أغسطس سنة ١٩٣٦ وملحقاتها . وأحكام الاتفاق الخاص بالاعفاءات والميزات التى تتمتع بها القوات البريطانية الموجودة فى مصر ، وأحكام إتفاقى ١٩ يناير و ١٠ يوليه سنة ١٨٩٩ بشأن إدارة السودان .

• ٤ — ترتب على عقد معاهدة ٢٦ أغسطس سنة ١٩٣٦ بين مصر وانجلترا

وعلى الغاء الامتيازات الأجنبية بمقتضى إتفاق مونترو ، ضرورة أن تعيد مصر النظر في نظام ضرائبها . فقد كان من أثر معاهدة سنة ١٩٣٦ أن ألقت على مصر مسئولية الدفاع عن نفسها مما يقتضى نفقات طائلة ، كذلك لم تعد وظيفة الدولة فى العصر الحاضر تقتصر على منع العدوان الخارجى ، وحفظ الأمن والنظام فى الداخل ، وتحقيق العدالة بين الناس ، والقيام ببعض الأشغال العامة ، وإنما نمت وظائف الدولة وتعددت ، فكان على الحكومة المصرية أن تقوم بكثير من المشروعات والمرافق العامة ، من تعميم التعليم ، واهتمام بالشئون الاجتماعية ، ومكافحة الأمراض والآفات الاجتماعية ، ومكافحة الفقر وما إلى ذلك من مختلف الشئون التى لا تستطيع الحكومة فى العصر الحديث إغفالها . كل ذلك كان يحتاج إلى أموال كثيرة ، فكان لابد لمصر من تدبير الموارد المالية التى تمكنها من القيام بكل تلك الواجبات .

على أن الأمر لم يقتصر على مجرد تدبير الأموال الضرورية . بل كان لابد من جهة أخرى من تصحيح نظام الضرائب المصرى ذاته ، وإقامته على أسس سليمة تكفل العدالة فى توزيع الأعباء العامة ، مع اعطائه المرونة التى لا غنى عنها للميزانية .

٤١ — ولذلك بمجرد أن تم إبرام إتفاق مونترو ، شكلت لجنة فى وزارة المالية للنظر فى نظام الضرائب المصرى وفرض ضرائب جديدة . وعرض عليها مشروعان قديمان أحدهما عن ضريبة الدمغة والآخر عن ضريبة الباطنطا . واستغرقت اللجنة عدة شهور فى دراسة المشروع الأول دون أن تنتهى فيه إلى رأى ، أما مشروع ضريبة الباطنطا فلم تدرسه ، ثم وقف عملها .

٤٢ — **تأليف لجنة الضرائب** : ألفت بعد ذلك لجنة أخرى بمقتضى قرار وزارى بتاريخ ٢٨ نوفمبر سنة ١٩٣٧ ، جعلت مهمتها ، كما جاء فى القرار المذكور:

« دراسة كل ما يتعلق بالضرائب والرسوم التى تدعو الحال إلى فرضها » ولم تقتصر مهمة اللجنة على دراسة مشروعات الضرائب ، وإنما عهد إليها أيضا « بدراسة النظام الذى تدعو الحال إلى إنشائه لتولى تنفيذ القوانين الخاصة بالضرائب الجديدة » وأحالت وزارة المالية إلى اللجنة مشروع ضريبة الدمغة ومشروع ضريبة الباطنطا السابق ذكرهما .

أما مشروع الدمغة فقد استبقته اللجنة بعد تعديله أساسيا ، بأن استبعدت منه على قدر المستطاع مالا يعد من رسوم الدمغة ، ولكن بقيت به ، مع ذلك ، بعض ضرائب لاتعد من رسوم الدمغة ، وسبب ذلك أن مشروع الدمغة المشار إليه وضع فى الأصل أثناء قيام الامتيازات الأجنبية ، وكانت الحكومة تعتزم عرضه على الدول ، ولذلك ضمنته كل ما تستطيع من الضرائب فى شكل رسوم دمغة ، وهى ليست فى حقيقتها كذلك ، على أمل أن تظفر ببعض الموارد التى كانت الامتيازات الأجنبية تقف فى سبيل حصولها عليها .

أما المشروع الآخر ، وهو مشروع الباطنطا فقد أهملته اللجنة .

٤٣ — وضريبة الباطنطا ضريبة قديمة أرادت الحكومة فرضها فى أواخر القرن الماضى ، كما سبق أن رأينا ، وحصلت على موافقة الدول عليها من حيث المبدأ فى مؤتمر لنـــدن سنة ١٨٨٥ ، وعرضت مشروعها بعد ذلك على الدول فأقرته وأصدرتها بأمر عال فى سنة ١٨٩١ على أنها ألغتها فى السنة التالية ثم عادت إليها فى سنة ١٩٣٢ ولكنها لم تقررها للاعتراضات التى وجهت اليها. وبعد الغاء الامتيازات الأجنبية عاودت التفكير فيها ، وأعدت مشروعا لقانون بها ، هو المشروع الذى قدم للجنة الضرائب كما ذكرنا .

وضريبة الباطنطا ضريبة استحدثتها الثورة الفرنسية ، وقررتها فى مارس سنة ١٧٩١ ، وفرضتها على مزاولة التجارة والصناعة ، وعلل فرضها عليهما بأن

الثورة حررتها من القيود الكثيرة التى كانت مفروضة عليها ، فكان من العدل أن تدفعا ضريبة خاصة فى مقابل ذلك ، وكان على كل من يريد أن يزاول تجارة أو صناعة أو أية مهنة أخرى غير معفاة من الضريبة بنص صريح « أن يحصل على رخصة (Patente) بمباشرتها ، ويدفع عند ذلك ضريبة ، هى ضريبة الباطنطا من هذا يتضح أن ضريبة الباطنطا تقابل فى الوقت الحاضر الضريبة على أرباح المهن التجارية والضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، والفرق بينهما أنه بينما ضريبة الأرباح التجارية وضريبة الأرباح غير التجارية مفروضة فى الوقت الحاضر على أساس صافى الإيراد الحقيقى للممول ، كانت ضريبة الباطنطا مفروضة على أساس المظاهر الخارجية ، مثل أجرة المكان الذى تشغله المهنة ، أو عدد العمال الذين يستخدمهم المكلف وما إلى ذلك من المظاهر الخارجية .

وقد فرق القانون فيما يتعلق بهذه الضريبة بين أنواع الصناعات والمهن ، فقسمها إلى فئات وجعل لكل فئة منها ضريبة نسبية مقدرة على أساس المظاهر المذكورة . وذلك لاختلاف الربح باختلاف الصناعة والمهنة ، فربح تاجر البقالة مثلا غير ربح تاجر الجوهرات ، كذلك جعل القانون نسبة الضريبة تختلف باختلاف المدن ، وفى المدينة الواحدة باختلاف الأحياء ، ووضع لذلك جداول تفصيلية وكانت الضريبة عبارة عن نسبة مئوية معينة من قيمة المظاهر الخارجية ، إلا أن المشرع اكتفى فى بعض المهن القليلة الأهمية بضريبة ثابتة . وفرض إلى جانب الضريبة النسبية ضريبة ثابتة أيضا بالنسبة لبعض المهن ذات الربح الوفير الذى لا يتناسب مع أجرة المكان ، وقد استمرت ضريبة الباطنطا فى فرنسا رغم فساد الأساس الذى كانت تقوم عليه زمنا طويلا حتى ألغيت سنة ١٩١٧ لتحل محلها الضريبة المفروضة على أساس الربح الحقيقى .

وعندما أرادت مصر فرض ضرائب على إيراد الثروة المنقولة إلى جانب

الضرائب التي كانت مفروضة على الثروة العقارية ، لم تجد أمامها غير أن تأخذ بنظام ضريبة الباطنطا ، لصعوبة فرض الضريبة على الإيراد الحقيقي إذ كان ذلك يستلزم التدخل في شئون المكلف ، والاطلاع على دفاتره ومستنداته ، وهو أمر لم يكن ليقبله الأجانب في عهد الامتيازات ، فكان على الحكومة أن تبحث عن نظام لا يتدخل في شئون الأجانب ولا يثير ثائرتهم ، فاختارت لذلك نظام ضريبة الباطنطا الفرنسية ، وتضمن المشروع الذى وافقت عليه الدول وصدر به الأمر العالى فى مارس سنة ١٨٩١ ، السابق الاشارة اليه ، نفس القواعد الواردة بالتشريع الفرنسى تقريبا . غير أن المشرع المصرى لم يعتمد إلا على مظهر واحد من المظاهر الخارجية ، هو القيمة الايجارية لامكنة مزاولة المهنة على عكس المشرع الفرنسى الذى أخذ بعدة مظاهر من المظاهر الخارجية .

وكما سبق أن ذكرنا عارض الأجانب فى فرض هذه الضريبة عليهم ، على الرغم من موافقة دولهم عليها ، ومن تشابه النظام الذى وضعه المشرع المصرى مع النظام الفرنسى ، وأنصبت معارضتهم على مبدأ فرض الضريبة واحتجوا بأن الايرادات المصرية قد زادت منذ أن أقرت الدول مبدأ فرض ضريبة الباطنطا فى مؤتمر لندن سنة ١٨٨٥ ، وأنه لم تعد لذلك حاجة لفرض ضرائب جديدة ، وأنه إذا كانت الثروة العقارية تتحمل وحدها عبء الضرائب دون الثروة المنقولة ، فليس فى ذلك أى جور عليها لأنها تنتفع مقابل ذلك بالاشغال العامة كالترع والمصارف والسكك الحديدية ، وأن فرض ضريبة الباطنطا ينفر رؤس الأموال الأجنبية والأجانب عن المجىء إلى مصر والاشتغال بها ، مما يضر بالتالى باقتصادها . فاضطرت الحكومة المصرية إلى الغائها كما سبق أن ذكرنا بالنسبة للأجانب أولا ثم بالنسبة للمصريين حتى لا يكونوا فى مركز سيء بالنسبة للأجانب فيما يتعلق بالمنافسة التجارية والصناعية .

وكانت الدول قد وافقت مبدئيا فى مؤتمر لندن سنة ١٨٨٥ على فرض ضريبة الدمغة أيضا ، ولكن الصعاب التى جابهت الحكومة بالنسبة لضريبة الباطنطا ثبطت من عزمها وأقعدتها عن المضى فى فرضها .

٤٤ — استمر الحال كذلك حتى كانت الأزمة العالمية سنة ١٩٣٠ واضطرت الحكومة المصرية إلى العمل على تدبير موارد جديدة للميزانية ، فرأت العودة إلى مشروع الدمغة ومشروع الباطنطا .

أما مشروع الدمغة فلم تنتظر الحكومة حتى تحصل على موافقة الدول على مشروع قانون شامل ، وبدأت برفع رسوم الدمغة الضئيلة التى كان يفرضها القانون المالى المصرى (وهو عبارة عن مجموعة أحكام مستمدة من مصادر مختلفة بعضها قوانين وبعضها أوامر عالية ومنها قرارات لمجلس الوزراء ، أو قرارات وزارية ومنشورات إدارية) على ما تدفعه الحكومة من مرتبات وماهيات ومعاشات ، وعلى كل مبلغ تقوم الخزانة العامة بدفعه ، فرفعتها كثيرا ، بعضها إلى خمسة إلى أمثالها ، والبعض الآخر إلى عشرة أمثالها . وكان ذلك بقرار من مجلس الوزراء بتاريخ ٧ سبتمبر سنة ١٩٣١ واعتمدت فى ذلك على أن تقرير الرسوم لا يحتاج إلى قانون من الوجهة الدستورية ، مع أن رفع الرسوم إلى الحد المذكور يجعلها تنطوى على ضرائب حقيقية . وفى نفس الوقت أعدت مشروع قانون شاملا لرسم الدمغة لعرضه على الدول ، وضمنته ضرائب فى شكل رسوم ، ولكنه لم يعرض على الدول .

وفيما يختص بضريبة الباطنطا أعدت الحكومة مشروع قانون فى سنة ١٩٣٢ على نفس أسس وقواعد القانون القديم ، وأقره مجلس الوزراء ، وكلف وزير الخارجية أن يفاوض الدول الأجنبية بشأنه ، وبعد مفاوضات استمرت وقتا طويلا وافقت عليه الدول مع بعض الملاحظات ، فأخذت الحكومة فى دراسة هذه

الملاحظات ومفاوضة الدول بشأنها من جديد وهكذا حتى انتهى الأمر بالغاء الامتيازات الأجنبية ، كما سبق القول ، قبل أن ينفذ المشروع .

٤٥ — **عدم رسم خطة للإصلاح** : وجدير بالذكر أنه على الرغم من شعور الحكومة المصرية بضرورة ~~اصطلاح~~ إصلاح نظام الضرائب المصرى اصلاحاً أساسيا شاملا، إلا أنه لم يكن لديها فكرة واضحة ولا برنامج محدد فيما ينبغى عمله فى هذا الشأن ، كما يتضح من الفقرة الآتية التى وردت فى خطاب العرش بمناسبة إفتتاح الدورة التشريعية فى ١٨ نوفمبر سنة ١٩٣٧ وهى : « وإذ كانت البلاد قد شرعت تواجه مطالب الاستقلال وتضطلع بتكاليفه مما قد تعجز عنه مواردها الحالية فقد أعدت حكومتى ، بعد أن أطلقت يدها بالغاء الامتيازات الأجنبية ، التشريع اللازم لفرض ضرائب جديدة تمكن الميزانية من الوفاء بالالتزامات الملحة ، وسيعرض على حضراتكم هذا التشريع فى بداية هذه الدورة حتى يمكن وضع تقديرات الميزانية القادمة على أساسه ، وستتوخى الحكومة فى وضعه الخطة التى رسمتها انفسها منذ اللحظة الأولى ، وهى انتهاج سبل الاعتدال والتدرج فى فرض التكاليف بحيث أنه لن يكون ثمة ارهاق للممولين ولا قلقلة لأركان الاقتصاد القومى » .

٤٦ — **برنامج لجنة الضرائب** : لم يذكر الخطاب برنامجا محددا للضرائب الجديدة ، ولا أشار إلى عيوب النظام الموجود فى ذلك الوقت ، وإلى ضرورة تغييره تغييرا شاملا تراعى فيه العدالة ، ولعل ذلك راجع إلى أن الحكومة لم تكن قد أعدت أى تشريع عندما ألقى خطاب العرش، بل كانت آخذة فى إعداده. وقد تكفلت لجنة الضرائب بتصحيح ذلك . فلم تكتف بأن يكون الغرض من عملها هو تدبير موارد للدولة فقط، ولكنها توسعت فى عملها بحيث يشمل اصلاح

نظام الضرائب ذاته حتى يرسى على قواعد من أحدث ما وصلت اليه النظريات المالية والاقتصادية .

وكان أمام اللجنة ، كما يقول رئيسها (١) ، نظامان لمساهمة الفرد فى التكاليف العامة ، الأول : أن يؤدى نصيبه فى الأعباء العامة عن مجموع دخله ، والثانى : أن يؤدى ذلك النصيب على كل دخل على حدة، أى نظام الضريبة على الدخل الكلى، ونظام الضرائب على فروع الدخل ، فاختارت اللجنة النظام الثانى ، ووقفت عند حد فرض ضريبة على كل نوع من أنواع الدخول ، وذلك لظروف مصر الاقتصادية والاجتماعية فى ذلك الوقت ، فقد ذكر رئيس اللجنة فى المذكرة التى قدمها إلى وزير المالية وقتئذ (إسماعيل صدقى باشا) ، والتى عرضها الوزير بعد تعديل طفيف فيها على مجلس الوزراء فى ١٥ يناير سنة ١٩٣٨ : « إن كل أبواب الإيراد على إختلاف أنواعها ـ حتى الإيراد الناتج من العمل ـ يجب أن تأخذ نصيبها فى عبء الضرائب على اختلاف بطبيعة الحال فى فئة الضريبة التى تفرض عليها بمراعاة إعتبارات العدل ، والاعتبارات الاقتصادية التى تقتضى لا سيما فى بادىء الأمر ـ أن تكون الضرائب خفيفة إلى حد ما بحيث لا تحدث اضطرابا فى الحالة المالية » .

٤٧ — **المشروعات التى أعدتها لجنة الضرائب** : بدأت اللجنة عملها فى ٩ ديسمبر سنة ١٩٣٧ ، واستمرت فيه حتى أنجزته فى ٢٣ مارس سنة ١٩٣٨ وقد أتمت ثلاثة مشروعات قوانين .

(ا) — مشروع قانون بفرض ضريبة على رءوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل أى على مختلف دخول الثروة المنقولة.

---

(١) الاستاذ حبيب المصرى .

(ب) — مشروع قانون بفرض ضريبة الدمغة ، وهو المشروع الذى كانت الحكومة قد أعدته لعرضه على الدول سنة ١٩٣١ (قبل الغاء الامتيازات الأجنبية) بعد تعديله .

(ﺣ) — مشروع قانون بفرض ضريبة على التركات فى شكل رسم أيلولة ، على أساس أن الدولة مادامت تتقاضى رسما على انتقال الملكية بين الأحياء ، فأولى بها أن تتقاضى رسما على انتقال الملكية بسبب الوفاة .

وغنى عن البيان أن أهم هذه المشروعات هو المشروع الأول ، لما يؤدى إليه من اصلاح النظام الضرائب فى الوقت الذى يمد الدولة فيه بمزيد من الأموال وقد أشار إلى ذلك رئيس اللجنة فى الكتاب الذى قدم به المشروعات المذكورة إلى وزير المالية ، فقد جاء به عن المشروع الأول ، أنه يرمى كذلك إلى غرض آخر أوسع نطاقا وأبعد مدى من تمكين الدولة من الحصول على ماهى فى حاجة اليه من أموال ، وهو تصحيح نظام الضرائب الذى ظل معمولا به إلى ذلك الوقت وهو نظام كثير الأخطاء والعيوب ، ولكن تصحيحه لم يكن مستطاعا والامتيازات الأجنبية قائمة بالشكل الذى كانت تفسر به فى مصر ، . . . وإن المشروع يحقق التصحيح ويشيع روح العدل فى توزيع الأعباء العامة ، ويكفل للمكلفين المساواة فى الضرائب المباشرة ، وذلك عن طريق فرض الضرائب على جميع أنواع الايرادات التى لم تكن تسرى عليها فى الماضى .

٤٨ — نشر المشروعات التى أعدتها اللجنة : وقبل تقديم المشروعات المذكورة إلى البرلمان لاقرارها ، نشرتها وزارة المالية مع المذكرات الملحقة بها على أوسع نطاق ، فوزعتها على الهيئات المالية والاقتصادية ، والجهات العلمية ، حتى تتمكن من ابداء ما تراه من ملاحظات عليها ، ثم قدمتها إلى المجلس الاقتصادى ، وكان يتكون من لفيف من رجال المال والأعمال فى مصر ، فألف

لجنة فرعية لدراسة المشروعات الثلاثة ، من الدكتور أحمد ماهر ، والدكتور عبد الحميد بدوى ، وحسن كامل الشيشينى ، والدكتور فؤاد سلطان ، والسير ادواردكوك محافظ البنك الأهلى المصرى، والمسيو فنسنورنيس مجلس إدارة البنك العقارى المصرى ، والمسيو مينوست مديره ، والمسيو هنرى نوس مدير شركة السكر ، ومثل الحكومة الأستاذ حبيب المصرى . فأقرت اللجنة مشروع القانون الخاص بفرض الضريبة على إيرادات الثروة المنقولة بعد عدة مناقشات، وبعد تعديل فى بعض تفاصيله، كما أقرت مشروع قانون الدمغة. أما مشروع ضريبة التركات فلم تدرسه اللجنة وإن كان المجلس قد اكتفى بتعديل المادة الثانية منه الخاصة بالتركات التى يسرى عليها الرسم .

٤٩ — **عرض المشروعات على البرلمان** : لما انتهى إعداد المشروعات على الوجه المتقدم ، جاء دور عرضها على البرلمان لمناقشتها وإقرارها ، وكانت الدورة البرلمانية وقتئذ على وشك الانتهاء، فأرادت الحكومة أن يفوضها البرلمان فى إصدارها بمراسيم تكون لها قوة القانون ، ووافق مجلس النواب بجلسة ٢ أغسطس سنة ١٩٣٨ على مشروع قانون باعطاء الحكومة التفويض الذى طلبته غير أن مجلس الشيوخ لم يوافق بجلسة ١٠ أغسطس سنة ١٩٣٨ وكان ذلك بناء على تقرير اللجنة المالية به ، التى رأت أن تستمر الدورة البرلمانية ، مع تأجيل جلسات البرلمان لمدة قصيرة حتى تستطيع خلالها اللجنتان الماليتان بالمجلسين دراسة وبحث المشروعات المقدمة .

فتقدمت الحكومة عندئذ إلى البرلمان بمشروعات القوانين الثلاثة ، وقدمت مشروع القانون الخاص بفرض ضريبة على إيرادات الثروة المنقولة إلى مجلس الشيوخ، أما مشروع قانون ضريبة الدمغة ومشروع قانون ضريبة التركات فقدمتها إلى مجلس النواب . وكانت دراسة لجنة المالية بمجلس الشيوخ لمشروع قانون

الضريبة على إيرادات الثروة المنقولة دراسة مستفيضة متعمقـــة ، قارنت فيها الأحكام الواردة بالمشروع مع الأحكام المماثلة فى قوانين الدول الأخرى ، وانتهى مجلس الشيوخ من مناقشة مشروع القانون وإقراره يوم ١٦ نوفمبر سنة ١٩٣٨ ، وانتهى منه مجلس النواب فى ٢٢ يناير سنة ١٩٣٩ ، وأصدره الملك فى ٢٣ يناير سنة ١٩٣٩ ونشر فى الجريدة الرسمية برقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالعدد الصادر فى ٢٦ يناير سنة ١٩٣٩ .

٥٠ — القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (ايرادات الثروة المنقولة) :
بصدور هذا القانون أصبح اصلاح نظام الضرائب المصرى أمراً مقضياً وإن لم يبلغ حد الكمال ، فقد فرض الضريبة على : (١) إيرادات القيم المنقولة من أسهم وسندات وغيرها من الأوراق المالية ، (٢) فوائد الديون والودائع والتأمينات، (٣) أرباح جميع المهن التجارية والصناعية ، (٤) كسب العمل ، أى المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات وكذلك أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، وهكذا لحقت الضريبة المباشرة كل أنواع الدخول ماعدا أرباح الاستغلال الزراعى والأرباح العارضة ، وأضحت الثروة المنقـولة تتحمل نصيبها فى الاعباء العامة إلى جانب الثروة العقارية التى تحملت وحدها العبء زمنا طويلا .

وقد عدل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ منذ ذلك الوقت حتى الآن ما يزيد على ثمان وثلاثين مرة ، بعضها تعديلات جوهرية ، والبعض الآخر تعديلات فى التفاصيل ، ومنها ما رفع أسعار الضرائب ، أو أزال الغموض أو النقص من بعض أحكامه ، ولكن المبادىء الاساسية التى قام عليها ظلت كما هى تقريباً .

٥١ — القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ (الدمغة) : إذا كان الغرض من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ هو تصحيح نظام الضرائب إلى جانب الحصول على

مزيد من الايرادات ، فان قانون الدمغة لم يكن له غير الغرض المالى البحت . وقد وافق البرلمان على مشروع القانون بعد مناقشته وإجراء بعض تعديلات عليه ، وصدر فى ١١ مايو سنة ١٩٣٩ برقم ٤٤ ، محتويا ، إلى جانب رسوم الدمغة ، على الكثير من الضرائب الأخرى ، مباشرة وغير مباشرة ، منها ضرائب مباشرة على رأس المال (الأسهم والسندات وحصص التأسيس) ، وعلى الكسب الجانى (أرباح اليانصيب والمراهنات) ، وضرائب غير مباشرة على المعاملات وتداول الثروة (المبالغ التى تصرفها الحكومة) ، وضرائب على الاستهلاك الخاص (استهلاك التيار الكهربائى ، وتوريد النور والغاز والمياه) وعلى رقم الأعمال . وقد ظل القانون المذكور ساريا أكثر من اثنتى عشرة سنة عدل أثناءها عدة مرات ، إلى أن الغى بمقتضى القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم دمغة الذى صدر فى ٩ نوفمبر سنة ١٩٥١ والذى حل محله . ويكاد هذا القانون الأخير يحتفظ بجوهر القانون الأول ، وهو مثله فى شكله وتقسيماته وطريقة صياغته ، ويعد لذلك تعديلا للقانون الأول ، أكثر منه قانون جديد ، إذ رؤى أن من الأفضل استبدال تشريع جديد به ، لأن التعديلات التى أريد ادخالها على القانون القديم كانت من الكثرة والتعميم بحيث شملت أغلب نصوصه ، وقد عدل القانون الحالى هو الآخر عدة مرات تزيد على الاثنتى عشرة مرة .

٥٢ — وجدير بالملاحظة أن الدمغة المقررة بمقتضى القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ المشار اليه ، والتى كانت مقررة من قبل بالقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ هى غير الدمغة المقررة بقوانين خاصة لصالح صناديق معاشات وإعانات بعض الطوائف كالمحامين والأطباء والمهندسين وأرباب المهن الزراعية والصحفيين والمعلمين ، والتى تعتبر من الوجهة الفنية « ضرائب خاصة » (١) ، تشترك مع

(١) أنظر « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ص ١١٣ .

الضريبة فى كونها اجبارية ، ومن ثم كانت تسميتها بالضرائب ، ولكنها تختلف عنها فى مدى عموميتها ، إذ تجبيها مؤسسات تقوم بوظيفة عامة لصالح جماعة معينة ، اعطتها الدولة حق جبايتها من أعضائها أو من غيرهم ، وترجع الخصوصية إلى أن الذى يجبى الضريبة هنا ليس الدولة ولا إحدى السلطات المحلية ، وإنما هيئة أخرى ، ولأن الغرض منها رعاية مصالح هذه المؤسسات .

٥٣ – القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ (التركات) : هذا عن قانون الدمغة ، أما مشروع قانون رسم الايلولة على التركات فقد كان الغرض منه مزدوجا ، إذ الضريبة على التركات مصدر غزير للإيراد ، وهى إلى جانب ذلك أداة طيبة لأحكام تطبيق الضرائب الأخرى ، ذلك أن ما تتطلبه هذه الضريبة من حصر الثروات عند وفاة أصحابها يجعل من المستطاع التحقق من مقدار ما يقع من رؤس الأموال فى ذمة المكلفين الخاضعين للضرائب الأخرى ، مما يجعل الأسس التى تفرض بمقتضاها تلك الضرائب أقرب إلى الصحة ، وأدنى إلى تحقيق العدالة ، وبخاصة فى بلاد كمصر يحدد إيراد عدد كبير من المكلفين فيها بطريق التقدير .

غير أن هذا المشروع ظل وقتا طويلا حتى قدر له الظهور كقانون فى ٣١ أغسطس سنة ١٩٤٤ ، برقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، لما لقيه من المعارضة الشديدة فى مجلس الشيوخ . فقد حول المشروع اليه بعد أن وافق عليه مجلس النواب وأدخل عليه ما رأى إدخاله من تعديلات ، فبقى فى مجلس الشيوخ حتى يونيه سنة ١٩٣٩ ، إذ قدمت لجنة المالية بالمجلس تقريرها عنه وقالت فيه : إنه إن يكن بعض أعضائها يرى قبول المشروع من ناحية المبدأ إلا أنها تقرر عدم ملائمة إصداره للأسباب الآتية :

(أولا) لان حالة مصر الاقتصادية سيئة جداً ، ولأن الضريبة على الثروة

المنقولة وضريبة الدمغة اللتين فرضتا أخيرا عبء ثقيـل ، ولا يجب زيادة ذلك العبء على الأفراد بفرض ضريبة جديدة .

(ثانيا) لأن فرض ضرائب جديدة ينبغى أن يكون حسب حاجة الميزانية ، وقبل النظر فى فرض رسم الايلولة ، يجب الانتظار حتى تتضح النتائج التى يسفر عنها تطبيق الضريبتين الجديدتين .

(ثالثا) لأن الجزء الأكبر من عبء رسم الايلولة يقع على عاتق أصحـاب الملكيات العقارية التى لايتسنى إخفاؤها ، بينما من السهل تهريب الثروات المنقولة وبذا لا تخضع للرسم ، وأصحاب الملكيات العقارية فى حاجة إلى الرعاية لما حاق بهم من سوء الحال فى السنوات الاخيرة .

ولما رأت الحكومة اتجاه مجلس الشيوخ إلى رفض المشروع ، عمدت إلى سحبه قبل أن يبدأ المجلس نظره على ضوء تقرير لجنته التى أوصت برفضه ، وعملت على أن يمر من المجلس بطريقـة أخرى ، فأدخلت على مشروع ميزانيـة الدولة للسنة الماليـة ١٩٣٩ / ١٩٤٠ الذى كان يناقش وقتئذ فى البرلمان تعـديلا يقضى بفرض رسم أيلوله على التركات أى أنها استعملت طريقة ملحقات الميزانية (١) ، وكانت ترجو من وراء ذلك الحصول على موافقة المجلس وبطريقة سريعـة ، لأنه إذا ظل مجلس الشيوخ مصراً على رفض الرسم الذى وافق عليـه مجلس النواب فان الحل الذى كان يقول به دستور سنة ١٩٢٣ القائم فى ذلك الوقت ، هو دعوة المؤتمر البرلمانى ، أى المجلسين معاً ، وعرض المسألة عليه ، حيث أنها تتعلق بباب من أبواب الميزانية ، وبذلك تسكفل الأغلبية المطلقـة المطلوبة لاقرار المشروع تطبيقا لأحكام المادة ١٦٦ من الدستور التى تنص على أنه « إذا استحكم الخلاف

(١) أنظر كتاب « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ص ٤٢٣ .

بين المجلسين على تقرير باب من أبواب الميزانيـة ، يحل بقرار يصدر من المجلسين مجتمعين بهيئة مؤتمر بالأغلبية المطلقة »

ولـكن مجلس الشيوخ عارض هذا الاجراء ، وهـدد بلسانه بعض أعضائه أنه إذا أصرت الحـكومة على موقفها، فانه سيضطر إلى مواجهة الموقف بتخلف أعضائه عن حضور المؤتمر البرلمانى وبذا يفوت على الحـكومة غرضها ، ذلك لأن المـادة ١٢٢ من دستور سـنة ١٩٢٣ كانت تنص على أن قرارات المؤتمر لاتعد صحيحة إلا إذا توفرت الأغلبية المطلقة من أعضاء كل من المجلسين اللذين يتألف منهما المؤتمر[1]. فاذا لم يحضر أعضاء مجلس الشيوخ ، لم تتوافر الأغلبيـة ، ويصبح من المستحيل اتخاذ أى قرار بشأن رسم الأيلولة .

أمامجلس النواب فقد وافق علىإدماج مشروع قانون رسم الايلولة فى مشروع قانون ميزانية الدولة للسنة المالية ١٩٣٩ /١٩٤٠ ، بناء على تقرير لجنته المالية ، وأقره على إعتباره بابا ملحقاً بالميزانية .

وأوصت لجنة الشئون المالية فى مجلس الشيوخ بفصل مشروع رسم الأيلولة عن مشروع الميزانيـة ، لأنهـا رأت أن المقصود من هـذا الإدماج هو حرمان المجلس من حقـه فى مناقشة مشروع قانون الرسم مادة مادة ، ووافق المجلس على ذلك ، وأقر مشروع الميزانية بعـد أن فصل عنه الباب المتعلق برسم الأيلولة ، وأعاد مشروع الرسم إلى لجنته المالية لدراسته على حده ، وقدمت اللجنة تقريرها وأوصت المجلس مرة أخرى برفض المشروع ، فلم يقره المجلس ، متبعـا فى ذلك رأى اللجنة ، وفى تلك الأثناء كان المجلس قد أعاد لمجلس النواب مشروع الميزانية بعد فصل مشروع الرسم منه، لـكى يناقش التعديلات التى أدخلها عليه ، وتمسكت لجنة المالية بمجلس النواب برأيها السابق، ولـكن الحـكومة آثرت ألا تثيرأزمة سياسية ودستورية ، واستصدرت مرسوما بفض دور الانعقاد البرلمـانى فى

٨أغسطس سنة١٩٣٩ . ولما كان المجلسان قد أقرا كل أبواب الميزانية ماعدا الباب الخاص برسم الأيلولة ، فقد كان من المستطاع تنفيذ مشروع الميزانية تطبيقا لنص المادة ١٤٢ من دستور سنة ١٩٢٣ الذى يقول « إذا لم يصدر القانون بالميزانية قبل ابتداء السنة المالية يعمل بالميزانية القديمة حتى يصدر القانون بالميزانية الجديدة - ومع ذلك إذا أقر المجلسان بعض أبواب الميزانية أمكن العمل بها مؤقتا » ، وأنهت الحكومة النزاع بأن أرسل وزير المالية فى ديسمبر سنة ١٩٣٩ كتابا إلى مجلس النواب يرجو فيه أن يقر المجلس مشروع الميزانية كما أعاده مجلس الشيوخ أى بعد فصل واستبعاد الباب الخاص برسم الأيلولة . ولما كان معظم السنة المالية ١٩٣٩/١٩٤٠ قد انقضى ، فقد وافق مجلس النواب على طلب الحكومة .

وفى ١٢ مارس سنة ١٩٤٠ قدمت الحكومة إلى البرلمان مرة ثانية مشروع قانون رسم الأيلولة كما وافق عليه مجلس النواب فى سنتى ١٩٣٨ و ١٩٣٩ فأقره مجلس النواب هذه المرة أيضا ولكن مجلس الشيوخ رفضه .

وفى ٢٧ أبريل سنة١٩٤٢ قدمت الحكومة من جديد مشروع القانون نفسه إلى مجلس النواب ، فأخذت لجنته المالية فى دراسته أثناء عامى ١٩٤٢ و ١٩٤٣ ورأت إدخال بعض تعديلات عليه وأوصت المجلس بالموافقة عليه ، ولكن نظرا لانتهاء دور الانعقاد قبل أن يناقش المجلس المشروع فقد سحبته الحكومة لإدخال التعديلات التى رأت لجنة المالية بمجلس النواب إدخالها عليه ، ثم قدمته فى أواخر يونيه سنة ١٩٤٤ فوافق عليه المجلس ، ووافقت عليه لجنة المالية بمجلس الشيوخ بعد أن أدخلت عليه بعض التعديلات التى وافقت عليها وزارة المالية ، وأقره مجلس الشيوخ فى هذه المرة بعد أن أدخل عليه تعديلات جديدة أثناء مناقشته لمواده . ولما أعيد المشروع المعدل إلى مجلس النواب وافق على تعديلات مجلس

الشيوخ ، وصدق الملك على المشروع فى ٣١ أغسطس سنة ١٩٤٤ ، ونشر فى الوقائع المصرية بتاريخ ١١ سبتمبر سنة ١٩٤٤ برقم ١٤٢ ، ونص فيه على العمل به ابتداء من ذلك التاريخ .

وهكذا انتهت المعارضة الشديدة التى أثارها مجلس الشيوخ ، والتى يبدو أنها ترجع إلى أن المجلس بحكم تكوينه يميل إلى اتباع سياسة محافظة تأبى تدخل موظفى مصلحة الضرائب فى شئون الأسرة ، هذا إلى جانب أنه مؤلف من كبار الملاك العقاريين الذين ظنوا أن الثروة العقارية ستكون عرضة للخضوع للرسم أكثر من الثروة المنقولة التى من السهل إخفاؤها ، ولذلك خشى معظمهم أن يتحملوا الجزء الأكبر من عبء الضريبة .

والواقع من الأمر أن مجلس الشيوخ كان دائما وبوجه عام ، أشد معارضة لفرض الضرائب من مجلس النواب ، ولعل الحكومة لم تظفر بموافقة مجلس الشيوخ على مشروع قانون رسم الأيلولة إلا بعد أن أكدت للمجلس أنه ليس سوى رسم على انتقال الملكية بالوفاة. ومع ذلك فقد قدم أحد الأعضاء مشروعا بقانون فى دورة تالية لتعميم إعفاء الخمسمائة جنيه الأولى من نصيب الوارث ، (الذى يتمتع به الفروع والازواج والأب والأم) على باقى الورثة .

وقد عدل القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ فيما بعد عدة مرات ، أهمها تعديلات المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ الذى فرض ضريبة على التركات قبل توزيعها على الورثة بالاضافة إلى رسم الأيلولة الذى فرضه القانون ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

٥٤ — **الضرائب العقارية** : لحق التعديل أيضا الضرائب العقارية ، فعدل نظام ضريبة الأطيان بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، الذى عدل بدوره

عدة مرات ، أما ضريبة المبانى فلم تعدل إلا فى سنة ١٩٥٤ وكان ذلك بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذى عدل أيضا فيما بعد على ما سنراه فى موضعه .

٥٥ — القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (الضريبة العامة على الايراد):
على الرغم من القوانين التى صدرت منذ أن استردت مصر سيادتها المالية بالغاء الامتيازات الأجنبية ، والتى ذكرناها فيما سبق ، كان نظام الضرائب المصرى فى مجموعة لا يزال مشوبا بكثير من العيوب من ذلك أن نسبة الضرائب المباشرة إلى موارد الميزانية من الضرائب كانت لاتزال قليلة ، والضرائب غير المباشرة وعلى الأخص الرسوم الجمركية هى الغالبة ، على العكس مما نجده فى الدول الأخرى كانجلترا والولايات المتحدة وألمانيا حيث تمد الضرائب المباشرة الميزانية بأكثر من نصف مواردها ، والضرائب غير المباشرة ، كما هو معروف ، بعيدة عن تحقيق العدالة بين المكلفين ، لأنها لا تتناسب مع مقدرتهم التكليفية ، ووطأتها فى أغلب الأحوال أشد على الطبقات الفقيرة منها على الطبقات الغنية ، بينما الضرائب المباشرة على العكس من ذلك تتوزع عن طريقها الاعباء المالية على الأفراد توزيعا عادلا . كما أنها ضرائب ديمقراطية تجعل الأفراد يشعرون بواجبهم المالى ، وهو ما يحفزهم على مراقبة الانفاق العام .

لهذا كان لابد من فرض ضريبة عامة على صافى الايراد الكلى ، فتقدمت الحكومة فى يونيه سنة ١٩٤٦ بمشروع قانون بفرض ضريبة عامة على الايراد وأحيل المشروع إلى لجنة الشئون المالية بمجلس النواب فى ٢٤ يونيه سنة ١٩٤٦ فناقشته مناقشة تفصيلية ، واستعرضت أهم التشريعات الأجنبية المشابهة . وعلى الأخص فى بلجيكا وفرنسا وانجلترا والولايات المتحدة وألمانيا وإيطاليا ، ورأت اللجنة أن من الدول من تكتفى بفرض ضريبة عامة موحدة على الايراد ، دون أن يكون إلى جانبها ضرائب نوعية على فروع الدخل ، وهو ما اتبعته ألمانيا

والولايات المتحدة وانجلترا مع ملاحظة أن النظام الانجليزى لم يصل إلى مرحلة الضريبة الموحدة إلا بعد تطور طويل فقد كان يقوم فى مبدأ الأمر على الضرائب النوعية ، ثم فرضت ضريبة إضافية فى سنة ١٩٠٩ / ١٩١٠ على الايراد الكلى للأشخاص الذين يزيد دخلهم على ألفى جنيه فى السنة ، ثم تطورت الضريبة إلى ضريبة عامة على الايراد ، وأصبحت الضريبة الاضافية بمثابة سعر إضافى يفرض على الدخول الكبيرة ، غير أن كثيرا من الدول مثل فرنسا ، (فى ذلك الوقت) وبلجيكا وإيطاليا ، كانت تفرض ضرائب نوعية على الدخول ، وإلى جانبها تفرض ضريبة تكميلية على الايراد الكلى ، وبذلك تجمع بين الضرائب على فروع الدخل والضريبة على مجموع الدخل . ومما لا شك فيه أن فرض ضريبة موحدة عامة على الايراد الكلى أقرب إلى تحقيق العدالة وأفضل من النظم الاخرى ، غير أن اللجنة المالية فضلت إتباع النظام الثنائى ، لان الضرائب النوعية المصرية مقتبسة (على حد قول اللجنة) من التشريعات الفرنسية والبلجيكية ، وبذا تكون الضريبة العامة على الايراد ضريبة تكميلية ، كما جاء بمشروع الحكومة ، على أن يعدل المشروع وفقا لحاجات البلاد الاجتماعية والاقتصادية .

وعلى هـــذا عدلت اللجنة بالاتفاق مع وزارة المالية المشروع المقدم من الحكومة ، مراعاة للتقاليد المصرية ، وتبسيطا للضريبة ، وتحقيقاً للعدالة ، وكانت أهم التعديلات :

(أولا) — حددت اللجنة الخاضعين للضريبة بأن جمعت بين فكرة الاقامة الرئيسية فى مصر ، وفكرة وجود أغلب مصالح الممول فيها ، وأخذت ذلك عن التشريع الأمريكى مع مراعاة نصوص التشريعين الفرنسى والبلجيكى .

(ثانيا) — فصلت اللجنة بين دخل رب الإسرة وبين دخول زوجته

وأولاده ، أخذا بما هو مقرر فى الشريعة الاسلامية من استقلال الزوجة بأموالها ، وكما هو مسموح به فى التشريع الأمريكى .

(ثالثا) ـ رفعت اللجنة حد الإعفاء من الضريبة إلى ألف جنيه سنويا ، اعتبارا لحالة الغلاء وتخفيفاً عن صغار الممولين ، وتيسيرا لمهمة مصلحة الضرائب ، وبخاصة عند بدء تنفيذ هذا النظام الجديد ، وأضافت إلى مبلغ الألف جنيه المبالغ التى يسمح بخصمها للأعباء العائلية .

(رابعا) ـ جعلت اللجنة وعاء الضريبة هو مجموع أوعية الضرائب النوعية ، حسب القواعد المقررة لكل ضريبة ، فيعفى من الضريبة العامة ما يعفى من الضريبة النوعية ، وأخذت ذلك عن التشريع الايطالى ، كما رأت فيه تحقيقاً للرقابة على الضرائب النوعية والضريبة العامة على السواء ، ووضعت اللجنة أساساً لتحديد إيرادات العقارات المبنية وإيرادات الأراضى الزراعية ، وقد راعت فى ذلك التيسير والتخفيف .

(خامسا) ـ راعت اللجنة الأعباء العائلية ، فسمحت بأن يخصم للممول خمسون جنيها عن كل ولد من أولاده الذين يعولهم ، على ألا يتجاوز ما يجوز خصمه مائتى جنيه ، وعلى ألا يسرى هذا الاعفاء إذا زاد دخل المكلف على الفى جنيه ، وجعلت الإعفاء يسرى على كل ولد لم يتجاوز سنه إحدى وعشرين سنه أو تجاوزها وكان ذا عاهة تمنعه من الكسب أوكان بنتا غير متزوجة .

(سادسا) ـ عدلت اللجنة فى شرائح الضريبة وفى أسعارها ، وكان رائدها فى ذلك التخفيف عن صغار المكلفين ، وذلك بخفض السعر على الشرائح الأولى ورفعه على الشرائح الأخيرة .

وقالت اللجنة فى تقريرها إنها تأمل أن يكون لهذه التشريعية آثار بعيدة المدى ،

فتكون أداة ناجحة مرنة لسد ميزانية الدولة بالايرادات من جهة ، ووسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية بين السكان من جهة أخرى .

على أنه لم يخف على اللجنة أن تنظيم الضريبة وإدارتها يستلزمان مجهودا شاقا ، وأنه قد تقف فى سبيل تطبيقها صعاب عملية مثل كل نظام جديد ، وأنه لا مناص من مضى فترة من الزمن حتى يألف الناس النظام الجديد ، ويعتاد الموظفون الاداريون على القوانين التي يعهد اليهم بتطبيقها ، مثل ضرائب الايراد فى جميع الدول ، فانها لا تغل إيرادا وفيرا إلا بعد أن يكون الناس قد فهموا واجبهم الضريبى والفوه ، وتأصلت فيهم روح البذل فى سبيل المصلحة العامة ، وهذا ما يبينه لنا بوضوح الاطلاع على حصيلة هذه الضريبة منذ فرضها .

والنظام الضريبى لا ينتج آثاره إلا تدريجيا ، حتى يتمكن موظفو مصلحة الضرائب مع الزمن من الحصول على بيانات أوفى ، وتكمل المعلومات التى يحصلون عليها بعضها بعضا ، كذلك الاجراءات التى قد تكون مصدر مضايقة وشكوى من المكلفين فى بادىء الأمر لا يلبث الجمهور أن يألفها شيئاً فشيئاً .

وقد وافق مجلس النواب على مبدأ فرض الضريبة العامة على الايراد بجلسة ٢ يونيه سنة ١٩٤٨ ، بعد مناقشة قصيرة ، طالب فيها أحد النواب بالغاء جميع الضرائب النوعية والاكتفاء بالضريبة العامة ، ورأى بعض النواب فى فرضها وسيلة لمعالجة التضخم النقدى ، ونصحوا بوجوب تجميد حصيلتها وعدم إنفاقها حتى تزول حالة التضخم ، وطالب البعض الآخر باستعمالها فى مواجهة النفقات غير العادية باعتبارها ضريبة استثنائية .

ووافق مجلس الشيوخ من ناحيته على مبدأ فرض الضريبة العامة بجلسة ٢١ فبراير سنة ١٩٤٩ ، بعد مناقشات طويلة ، أشار فيها بعض الشيوخ إلى عدم حاجة الدولة إلى الأموال ، قائلين بأن الحسابات الختامية تظهر دائما فائضا

يضم سنة بعد أخرى إلى المال الاحتياطى ، نتيجة زيادة الايرادات على المصروفات ، وعارض البعض الآخر فى فرض ضريبة جديدة ، مع أن مصلحة الضرائب غير قادرة على تحصيل جميع الضرائب المباشرة على الثروة المنقولة بدليل وجود مبالغ كثيرة متأخرة . وردت الحكومة على ذلك بأن مصلحة الضرائب قامت بجهود كثيرة فى تحصيل الضرائب ، وأن وجود فائض فى الايرادات على النفقات يرجع إلى عدم إمكان تنفيذ جميع المشروعات بسبب الحرب وآثارها، لا إلى زيادة فى الايرادات عن حاجة البلاد، وأن الضريبة العامة لازمة لمواجهة حاجة البلاد الشديدة إلى الأموال لتنفيذ برامج الاصلاح فى جميع النواحى .

وقد أشار تقرير لجنة المالية بمجلس الشيوخ إلى أن مشروع الضريبة اعتمد إلى حد كبير على التشريعين الفرنسى والايطالى ، بعد أن أدخل عليها تعديلات قليلة استدعتها ظروف البلاد .

وقال مقرر اللجنة المالية عند تقديم المشروع إلى المجلس إن من بين الأسباب التى دعت اللجنة إلى الموافقة عليه ، ما رأته من أنه يرسم ضريبة المستقبل ، حيث يجب أن تكون الضريبة العامة على الايراد هى الضريبة الوحيدة فى نظام الضرائب المصرى ، وإن المشروع يعد خطوة يراد بها — يوما ما — أن تنتهى إلى تقرير ضريبة موحدة على الدخل ، كما حدث فى إنجلترا على ما أسلفنا .

ومنذ صدور القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ عدلت بعض أحكامه بمقتضى قوانين لاحقه تزيد على العشرة قوانين، كما سنرى تفصيلا عند دراستنا لأحكام هذه الضريبة فيما بعد .

٥٦ – **الضريبة الخاصة على الارباح الاستثنائية :** ما كاد القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يوضع موضع التنفيذ حتى نشبت الحرب العالمية الثانية .

فعمدت مصر ، مثل باقى الدول ، إلى فرض ضريبة خاصة على الأرباح الاستثنائية التى حصل عليها البعض أثناء الحرب وبسببها ، وكان ذلك بالقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ، الذى عدل فيما بعد ، ونص فيه على أن الضريبة مؤقتة (م ١ من القانون المذكور) ، وأنها يجب أن تلغى فى خلال السنة التالية للسنة التى يتم فيها التوقيع على الصلح (م ١٣) ، وقد تم الغاؤها فعلا سنة ١٩٥٠ بمقتضى القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٥٠ .

وقد قدمت الحكومة مشروع القانون المذكور إلى البرلمان فى ٣٠ ديسمبر ١٩٤٠ ، واستهدفت منه أغراضا ثلاثة ، كما جاء فى المذكرة الايضاحية للقانون :

(أ) - تحقيق العدالة الاجتماعية ، بجعل مساهمة المكلفين فى الأعباء العامة بنسبة أكبر على الربح الطارىء منها على الربح العادى ، لاسيما وأن الجزء الأكبر من الربح الطارىء يرجع إلى اسباب لادخل لهم فيها .

(ب) - زيادة أعباء الدولة فى وقت الحرب ، وضرورة تهيئة موارد جديدة لمقابلتها .

(حـ) - الحد من ارتفاع الأسعار الذى يصاحب الحروب نتيجة تحول الانتاج المدنى فى البلاد المصدرة إلى إنتاج حربى، وللصعوبات التى تعترض النقل، وانقطاع التعامل مع بعض الدول المصدرة للسلع ، وتوالى هبوط الواردات الأجنبية ، واشتداد الطلب على السلع والخدمات لزيادة الدخول النقدية .

وقد أثار المشروع نقد كثير من الهيئات ، وعلى الأخص « الاتحاد المصرى للصناعات » ، لذلك رأت الحكومة عرضه على المجلس الاقتصادى لبحثه وإبداء الرأى فيه ، وعلى ضوء ما أوصت به اللجنة المالية للمجلس الاقتصادى أعدت الحكومة مشروعا جديداً قدمته لى البرلمان فى ٢٤ يناير سنة ١٩٤١ ، راعت فيه التخفيف من بعض أحكام المشروع الأول ، التى خشى أن تكون ضارة

بالصناعات المحلية ، أو تقف عقبة فى سبيل نمـــو الصناعات الناشئه أو إنشـاء صناعات جديدة تفيد منها البلاد. فرفعت لذلك النسبة التى يحدد على أساسها الربح العـادى من ٨ ٪ إلى ١٢ ٪ من رأس المـال الحقيقى المستثمر ، وسمحت بأن يطرح من الأرباح الاستثنائية، المبالغ التى تخصص لتكوين مال إحتياطى خاص يعد لتغطية مايمكن أن يحدث من هبوط فى الأسعار عند رجوع الحالة الاقتصادية إلى سيرها العـادى ، كما سمح بطرح المبـالغ اللازمة لاستهلاك رءوس الأموال المستثمرة لأول مرة فى المنشآت الجـديدة ، وما يستحدث من منشآت فى حدود معينة ، وأعفى من الضريبة حـد أدنى من الربح الاستثنائى (مالا يتجاوز مائتى جنيه فى العـام) ، كما سمح برد الضريبة الخـاصة على ما يقابل قيمه الخسارة فى أحوال معينة .

وقد سرت هـذه الضريبة للمرة الأولى على أرباح السنة المالية التى اختتمت بعد ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٤٠ ، وابطل التزام كل ممول بها عن أرباحه الاستثنائية فى خلال سنة ١٩٥٠ من التاريخ المقابل للتاريخ الذى بدأ فيـه سريان الضريبة الخاصة عليه فى سنة ١٩٤٠ .

ونظرا لانتهـاء العمل بهذه الضريبة فلن تـكون موضع شرح فيما بعـد وإن كانت بعض المنازعات الخاصة بها لا تزال مطروحة أمام القضاء أو معرضة لأن تطرح عليه (١) .

٥٧ ـ **الضرائب الاضافية** : إلى جانب الضرائب السابقة يحتوى نظام الضرائب المصرى على بعض ضرائب إضـافية ، تتـكون من نسب معينة من الضرائب السابقة أو من بعضها ، ومن هذه الضرائب الاضافية الضرائب المحلية

(١) أنظر فى أحكام هذه الضريبه كتاب الاستاذ فهيم سعيد فى الضريبة الخاصة على الارباح الاستثنائية ، القاهرة .

وضريبة الخفر ، وضريبة الدفاع الوطنى التى فرضت بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٤٠ . والغيت من أول مايو سنة ١٩٤٦ ، والضريبة الاضافية للدفاع التى فرضت بمقتضى القانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ والتى عدلت بعض أسعارها بمقتضى القرارات بقوانين رقم ٢٦٦ لسنة ١٩٦٠ و ١٣١ لسنة ١٩٦١ و ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ و ١٣١ لسنة ١٩٦٤ ، والضريبة الاضافية على مجموع ما يتقاضاه أعضاء مجالس الإدارة فى الشركات المساهمة التى تقررت لأول مرة بمقتضى القرار بقانون رقم ١٥٣ لسنة ١٩٥٧ والتى عدلت أحكامها بمقتضى القرار بقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٨ ، وقد الغيت هذه الضريبة أخيرا بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠١ لسنة ١٩٦٠ .

وسنكتفى فيما يلى بالكلام عن الضرائب الاضافية غير الضرائب المحلية .

٥٨ – **ضريبة الخفر** : سبق أن ذكرنا أن الأمر العالى الصادر فى ١٠ نوفمبر سنة ١٨٨٤ المعدل بالأمر العالى الصادر فى ١٧ فبراير سنة ١٨٩٦ فرض رسوم خفر على المبانى فى القرى لتحصيل مايلزم من الأموال لدفع أجور الخفراء الذين يقومون بحراستها ليلا ، ثم عممت هذه الرسوم فى المدن بأمر عسكرى صدر فى ٢٣ سبتمبر سنة ١٩١٥ أثناء الحرب العالمية الأولى ثم تقررت بعد الحرب بمقتضى مرسوم بتاريخ ١٦ فبراير سنة ١٩٢٤ وكانت هذه الضريبة منذ تقريرها ضريبة توزيع ، ثم جعلت بمقتضى المرسوم بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٣١ ضريبة قياسية فى المدن المقررة على مبانيها عوائد أملاك مبنية ، وذلك بنسبة ٢٠ ٪ من تلك العوائد وتحصل معها . وبقيت ضريبة توزيع فى البلاد الأخرى ، فكانت أجور الخفراء توزع لكل بلد بواسطة مجلس برياسة العمدة وعضوية المشايخ وبعض كبار المزارعين تحت رقابة وزارة الداخلية ، واستمر ذلك حتى الغيت فى المدن والقرى التى لم تفرض فيها عوائد الأملاك المبنية ،

وذلك بمقتضى القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٣٦ الصادر فى ٢٩ سبتمبر وبالغاء هذه الضريبة التوزيعية لم يبق فى نظام الضرائب المصرى ضرائب توزيع .

وضريبة الخفر مقررة الآن فى البلاد المفروضة فيها الضريبة على العقارات المبنية بمقتضى قانونى ٦١ لسنة ١٩٣١ و ٧٠ لسنة ١٩٣٦ ، باعتبارها ضريبة إضافية لها بنسبة ٢٠ ٪ منها ، وتحصل معها بنسبة أقساطها، وتسرى عليها أحكامها الخاصة بالاعفاء . ويتضامن المستأجر مع المالك فى سدادها بقدر قيمة الايجار التى استحقت ولم تسدد للمالك ، وغير ذلك من الأحكام .

٥٩ — **الضريبة الاضافية للدفاع — ١** : تقررت هذه الضريبة كما سبق القول بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٤٠ الصادر فى أول يونيه للاستعانة بحصيلتها فى تسليح الجيش ، وقد سبقها جمع تبرعات من موظفى الدولة بنسبة معينة من مرتباتهم لأغراض التسلح عندما كانت الحرب العالمية الثانية وشيكة الوقوع . وجعل سعرها فى أول الأمر ١ ٪ من الضرائب المباشرة (الضرائب على الأطيان وعلى المبانى وعلى دخل رءوس الأموال المنقولة، وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى كسب العمل) والضرائب غير المباشرة (الرسوم الجمركية على الواردات والصادرات ، ورسوم الانتاج والاستهلاك المفروضة على الواردات وعلى حاصلات الأرض ومنتجات الصناعة المحلية). وكانت هذه الضريبة الاضافية تحصل بالنسبة للضرائب المباشرة مع أقساطها وبنسبة هذه الأقساط ، وكانت الحكومة تتمتع فى تحصيلها بما لها من حقوق فى تحصيل الضرائب الأصلية : كحق الامتياز . أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة فكانت الضريبة الاضافية تحصل مع الرسوم الجمركية ورسوم الانتاج بالشروط التى تحصل بها هذه الضرائب .

وقد تغير هذا النظام فى سنة ١٩٤١ ، والغى تخصيصها للدفاع ، وفى سنة ١٩٤٢

سميت بالضريبة الاضافية ثم ارتفع سعرها مع تخفيضات وإعفاءات لذوى الدخول الصغيرة ، وجعلت تصاعدية على ضريبة الأطيان . وفى ٢٠ أغسطس سنة ١٩٤٤ صدر القانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٤٤ : معدلا فئاتها إلى ١٠ ٪ من الضريبة المقررة على ايرادات رءوس الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية ، وبنسبة ٥ ٪ من الضريبة المقررة على كسب العمل ، وجعلت فئاتها على ضريبة الأطيان تصاعدية من ٨ ٪ على العشرين جنيها الاولى من الضريبة ثم يتدرج السعر إلى ١٠ فـ ٢٠ فـ ٣٠ فـ ٤٠ ٪ ثم إلى ٥٠ ٪ على مايزيد على ألف جنيه من الضريبة الأصلية . وبنسبة ١٠ ٪ من الرسوم الجمركية المقررة على الواردات والصادرات ومن رسوم الانتاج والاستهلاك .

وكانت هذه الضريبة تقرر سنة فسنة حتى أول مايو سنة ١٩٤٦ ، فلم تقرر بعـــد ذلك .

٦٠ — **الضريبة الاضافية للدفاع — ٢** : فرض المشرع هذه الضريبة بالقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ كما سبقت الإشارة إلى ذلك ، « رغبة منه فى مواجهة بعض النفقات اللازمة لتعزيز الدفاع عن البلاد » وجعلها بنسبة ٣½ ٪ من الايجار السنوى للأراضى الزراعية الخاضعة لأحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وبنسبة ٢½ ٪ من الايجار السنوى للعقارات الخاضعة لأحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ . وقد روعى فى تحديد هذه النسب أن « يظل مجموع الضريبة الأصلية مع الضريبة الاضافية الجديدة فى حدود المستوى الذى يتمشى مع رغبة الحكومة فى التخفيف على المموّلين بقدر الامكان » على ما جاء فى مذكرة القانون الايضاحية . وقد أعفى منها صغار الملاك الذين لاتتجاوز الضريبة المربوطة على أطيانهم أربعة جنيهات فى السنة فيما عدا من اكتسبوا ملكيتهم تطبيقا لأحكام قانون الاصلاح الزراعى (المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢) . كذلك

فرضت هـذه الضريبـة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة ، وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وأرباح المهن غير التجارية المنصوص عليها فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وذلك بنسبة ٢½٪ من الايرادات والأرباح المذكورة . كما فرضت على المرتبات والأجور والمكافآت والمعاشات ... المنصوص عليهما فى فى القانون ذاته بنسبة ١٪ عن الخمسائة جنيه الأولى من الوعاء الصافى بعد خصم الاعفاءات الشخصية والأعباء العائليـة ، وبنسبة ٢ ٪ على ما زاد على ذلك . وأعفى منها العمال والمستخـدمون بالمياومة إذا لم تجاوز الأجرة اليومية للعـامل والمستخدم ستين قرشاً .

وفرضت أيضا على المجموع الكلى الصافى للايراد العام المنصوص عليـه فى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بنسب تصاعدية تبدأ من ٢٪ إلى ١٠٪ وذلك بعد استبعاد الاعفاء المذكور فى المادة ٤ من القانون والأعباء العائلية .

ونص المشرع على أن تسرى هذه الضريبـة الاضافية إذا ما تحققت الواقعـة المنشئة لها فى أول يوليه سنة ١٩٥٦ أوبعد هذا التاريخ . وجعلت جميع أحكام القوانين المتعلقة بالضرائب الأصلية تسرى على الضريبة الاضافية ، فتحصل معها ، وفى مواعيدها ، وتأخذ حكمها بصفة عامة .

وحصيلة هذه الضريبة تؤدى إلى الخزانة العامة .

كذلك نص على عدم السماح للهيئات المحلية أو الوحدات الادارية بأنواعهـا بأن تفرض ضرائب إضافية بنسبة من الضريبة الاضافية للدفاع .

والمفهوم أن هذه الضريبة فرضت لتـكون مؤقتة ولـكنهـا لا تزال سارية ، وقد عدلت بعض أسعارها بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٦٦ لسنة ١٩٦٠ . ثم ألغيت الضريبة الاضافية المفروضة على وعاء الضريبة العامة على الايراد بمقتضى القرار بقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٦١ ابتداء من ايرادات سنة ١٩٦١ وضوعف

سعرها على أوعية الضرائب النوعية ، بمقتضى القرار بقانون ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ ، فيما عدا بعض الحالات ، وقد عدل هذا القانون الأخير بمقتضى القرار بقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٦٤ على ماسنبينه فى موضعه .

ويلاحظ أن هذه الضريبة الاضافية ، على العكس من الضريبة الاضافية الأولى للدفاع ، لاتسرى بالنسبة إلى الضرائب غير المباشرة .

٦١ — الضريبة الاضافية على ما يتقاضاه أعضاء مجالس ادارة شركات المساهمة : تقررت هذه الضريبة ، كما سبق القول ، للمرة الأولى بالقرار بقانون رقم ١٥٣ لسنة ١٩٥٧ وكان الغرض منها الحد من المبالغ الضخمة التى يتقاضاها أعضاء مجلس الإدارة فى شركات المساهمة بصفة مكافأة أو مرتب أو بدل حضور أو بأية صفة أخرى ، سواء من شركة واحدة أو من عدة شركات ، وتدفع علاوة على مايستحق عليهم من الضرائب الأخرى وفقا لأحكام القانونين رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ورقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، وجعل سعرها تصاعديا يبدأ بـ ١٠ ٪ وينتهى بـ ٨٠ ٪ ، وتسرى عليها الأحكام الخاصة بالضريبة على إيراد القيم المنقولة فيما لا يتعارض مع أحكام القرار بقانون رقم ١٥٣ لسنة ١٩٥٧ المشار اليه . وقد عدلت أحكامها فيما بعد القرار بقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٨ . ثم رؤى أخيرا الغاؤها ، اذ اتضح ، على ماجاء فى المذكرة الايضاحية للقرار بقانون رقم ٢٠١ لسنة ١٩٦٠ الذى الغاها ، : أنه بعد أن اتجه المشرع نحو تعديل القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ، وحدد المبالغ التى يحصل عليها أعضاء مجالس الإدارة بالشركات ، وعدد الشركات التى يجوز لهم أن يكونوا أعضاء بها ، تحقق الهدف من إصدار القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٨ وأصبح غير ذى موضوع ، هذا إلى ضآلة ما أصبح يساهم به فى موارد الخزانة العامة ، ومن

جهة أخرى أمكن تحقيق الهدف الاشتراكى من صدور القرار بقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٨ المشار إليه عن طريق زيادة نسبة التصاعد فى فئات الضريبة العامة على الإيراد وشرائحها بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠٠ لسنة ١٩٦٠ .

٦٢ — **التفكير فى تعديل نظام الضرائب الحالى** : فى أواخر أغسطس سنة ١٩٥٩ تكونت لجنة برئاسة السيد وزير الاقتصاد والخزانة المركزى (١) وحضرها السادة وزير الخزانة التنفيذى للاقليم المصرى، ووكيلا وزارة الخزانة التنفيذية المساعدان ، ومدير مصلحة الضرائب وأساتذة المالية العامة بكليات الحقوق والتجارة بجامعات القاهرة ودمشق والاسكندرية وعين شمس ، وبعض كبار موظفى وزارة الخزانة ومصلحة الضرائب ، لبحث السياسة الضريبية فى المجتمع الاشتراكى التعاونى ، وثار الجدل حول ما إذا كان من الأفضل الإبقاء على نظام الضرائب الحالى مع العمل على إصلاحه، أو أن الأفضل الغاؤه وإحلال نظام ضريبى آخر محله ، يقوم على نظام الضريبة الموحدة . وكان الميل واضحا أثناء المناقشة إلى أن من المصلحة إصلاح النظام الحالى المكون من عدة ضرائب نوعية تتوجها ضريبة عامة على الإيراد ، بدلا من إلغائه دفعة واحدة ، لأن جهاز مصلحة الضرائب لا يمكن أن يستجيب لإلغاء النظام الحالى وإحلال نظام آخر محله ، إذ يؤدى ذلك إلى حدوث ارتباك ، كما أنه قد يؤدى ، من الناحية الاقتصادية العامة فى البلاد، إلى إيجاد هزة ، وعلى ذلك رؤى أن يبدأ فى إصلاح النظام الحالى ثم يحل محله نظام الضريبة الموحدة بعد التمهيد له فى خلال ثلاث أو

---

(١) كان وزراء الجمهورية العربية المتحدة فى ذلك الوقت من أيام الوحدة مع سوريا، ينقسمون إلى وزراء مركزيين للجمهورية كلها ، ووزراء تنفيذيين للاقليم السورى ، وآخرين للاقليم المصرى (قرار رئيس الجمهورية رقم ١٢٩٩ لسنة ١٩٥٨ الصادر فى ٧ أكتوبر سنة ١٩٥٨)

أربع سنوات ، دون أحداث هزة ، ودون حدوث أى ارتباك فى مصلحة الضرائب مما قد يؤدى إلى نقص حصيلة الضرائب بدلا من زيادتها .

تألفت بعد ذلك ثلاث لجان فرعية لدراسة توصيات اللجنة العامة ، عهد إلى إحداها بدراسة التوصيات الخاصة بنظم الضرائب الحالية على دخل الثروة المنقولة والتركات ، وإلى الثانية ببحث التوصيات الخاصة بنظم الضرائب الحالية على الثروة العقارية ، وإلى الثالثة بدراسة التنظيم الحاضر للضرائب غير المباشرة وقد اجتمعت اللجان المذكورة وناقشت الموضوعات المحددة لكل منها، وقدمت ما رأته بشأنها من توصيات إلى السيد وزير الخزانة المركزى .

شرع بعد ذلك فى تنفيذ تلك التوصيات ، فصدرت فى يونيه ويوليه سنة ١٩٦٠ القرارات بقوانين : رقم ١٨٤ و ١٩٩ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية وكسب العمل، والقرار بقانون رقم ٢٠٠ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة على الإيراد ، والقرار بقانون رقم٢٠٢ بتعديل بعض أحكام المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على التركات ، والقانون رقم١٤٢ لسنة١٩٤٤ بفرض رسم أيلوله على التركات ، والقانون رقم ٢٦٦ بتعديل القانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ بفرض ضريبة إضافية للدفاع . وصدر فى ديسمبر سنة ١٩٦٠ القانون رقم ٢٩٤ بتعديل القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية .

وصدر فى يوليه سنة ١٩٦١ القرار بقانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٦١ بتعديل أسعار الضريبة العامة على الإيراد ، والقرار بقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦١ بتعديل سعر الضريبة على العقارات المبنية وجعله تصاعديا . كما صدر فى نوفمبر

سنة ١٩٦١ القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ مقررا إعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية لصالح ذوى الدخل المحدود من السكان، والقرار بقانون رقم ١٧٧ لسنة ١٩٦١ الذى ألغى المادة رقم ٤ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ التى كانت تمنع من تطبيق الإعفاء من ضريبة الأطيان على من حازوا ملكياتهم تطبيقا لقانون الإصلاح الزراعى ، وعدة قوانين أخرى سنذكر كلا منها فى موضعه .

كذلك صدر قرار من نائب رئيس الجمهورية ووزير الخزانة رقم ٤٧ لسنة ١٩٦١ بتشكيل لجنة للنظر فى وضع تشريع للضريبة الموحدة يعمل به فى الجمهورية العربية المتحدة .(١)

٦٣ — **موضوع الكتاب** : يدرس هذا الكتاب شرح أحكام الضرائب الآتية ، كما هى مطبقة حاليا فى مصر وهى على نوعين :

(أولا) ـ ضرائب على الدخل وتنقسم إلى :

(١) ـ ضرائب نوعية على فروع الدخل المختلفة وتشمل :

(ا) ضرائب على دخل الثروة العقارية (وينظمها القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بالنسبة إلى دخل الأراضى الزراعية ، والقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بالنسبة إلى دخل العقارات المبنية) .

(ب) ضرائب على دخل الثروة المنقولة والعمل (وينظمها القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

---

(١) أرجئت اجتماعات اللجنة إلى ما بعد انتهاء أعمال اللجنة المشكلة لبحث مشروع قانون ضريبة الدمغة الجديد ، وإلى أن تنتهى مصلحة الضرائب من إعداد الدراسات الخاصة بنظم الضرائب فى بعض الدول . وبتاريخ ٣ فبراير سنة ١٩٦٣ وافق وزير الخزانة على أن تباشر اللجنة أعمالها اعتبارا من شهر مارس سنة ١٩٦٣ ، وبدأت اللجنة فى مباشرة أعمالها اعتبارا من ٢ مارس سنة ١٩٦٣ ، وعقدت منذ ذلك التاريخ ١٥ اجتماعا فى ١٧ جلسة ثم توقفت أعمالها .

(٢) ـ ضريبة عامة على الإيراد (وينظمها القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) .

(ثانيا) ـ ضريبة على رأس المال ، وهى ضريبة التركات (وينظمها المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ ، والقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات) .

٦٤ — *تقسيم الكتاب* : الكتاب مقسم إلى ثلاثة أقسام على الوجه الآتى :

القسم الأول : وتدرس فيه الضرائب النوعية على فروع الدخل .

القسم الثانى : وتدرس فيه الضريبة العامة على الإيراد .

القسم الثالث : وتدرس فيه ضريبة التركات ورسم الأيلولة على التركات .

القسم الاول

الضرائب النوعية على فروع الدخـــل

القسم الأول

الضرائب النوعية على فروع الدخل

٦٥ــ **تقسيم** : هذا القسم مقسم إلى خمسة أبواب : ندرس فى الباب الأول منها . الضرائب على دخل الثروة العقارية ، وفى الباب الثانى : الضرائب على إيرادات رءوس الأموال المنقولة ، وفى الباب الثالث : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وفى الباب الرابع : الضرائب على كسب العمل ، ثم ندرس الأحكام العامة للضرائب على الثروة المنقولة والعمل فى الباب الخامس .

الباب الأول

الضرائب على دخل الثروة العقارية

٦٦ ــ **تقسيم** : ندرس فى هذا الباب : ضريبة الأطيان وضريبة المبانى .

الفصل الأول

ضريبة الأطيان

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها ، وتطورها ، وتنظيمها الحالى

المطلب الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

٦٧ ــ ضريبة الأطيان طبقاً لنظامها الحاضر فى مصر ، ضريبة مباشرة نوعية على الدخل الإجمالى المقدر للأراضى الزراعية ، وهى عينية سنوية .

يتضح من هذا التعريف أن ضريبة الأطيان تتميز بالخصائص :

٦٨ - أولا - أنها مفروضة على دخل الأراضى الزراعية لا على ملكيتها

تظهر هذه الخصيصة بوضوح من تنظيم المشرع لهذه الضريبة ، فقد فرضها على الايجار السنوى كما تقدره لجان إدارية ، وأعفاه منها إذا أصبحت الأرض غير صالحة لانتاج دخل ، ويظل الاعفاء قائما مابقيت الأرض كذلك ، كالأراضى التى تتلف من انهيار الرمال عليها على الرغم من العناية بوقايتها ، والأرض التى تصبح غيرصالحة للزراعة بسبب أعمال ذات نفع عام أوبسبب تسرب المياه اليها من الترع العمومية أو من المصارف ، والأرض التى تتعطل زراعتها بسبب طغيان مياه النيل أو البحرعليها ، أو بسبب نضوب الآبار التى تروى منها أو قلة الأمطار التى تسقيها ، ونص على إعادة فرض الضريبة بمجرد ثبوت زوال الأسباب المذكورة.

كما أن المشرع نص على أن الأراضى التى تصبح قابلة للزراعة بعد عملية توزيع الضرائب يقدر لها إيجار سنوى ، وتفرض عليها الضريبة من أول يناير من السنة التى حصل فى خلالها التقدير .

كذلك إذا ترتب على تنفيذ أعمال ذات نفع عام زيادة فى إيجار بعض الأراضى أو نقصان بدرجة محسوسة ، أعيد تقدير الايجار ، وعدلت الضريبة عليها.

على أن المشرع لم يكتف بفرض الضريبة على الأراضى المزروعة فعلا ، بل نص على فرضها على الأراضى القابلة للزراعة ولو لم تكن تزرع فعلا ، أى ولو لم تأت بدخل ، واستنتج البعض من ذلك أن الضريبة تكون فى هذه الحالة مفروضة على رأس المال ، والحقيقة أن الضريبة مفروضة على دخل الأراضى ، أما قصد المشرع من فرضها فى حالة الأراضى القابلة للزراعة وإن كانت لا تزرع فهو حث مالكيها على زراعتها ، ولكى لا يضطر لتنظيم معاينات دورية لها تكلف نفقات كثيرة .

٦٩ — **ثانيا — أنها مفروضة على الدخل الاجمالى المقدر** : هذه الضريبة ليست مفروضة على الايراد الفعلى لكل قطعة من الأرض ، وإنما على متوسط القيمة الايجارية للفدان فى كل حوض كما تحددها لجان إدارية ، سيأتى الكلام على كيفية تشكيلها واختصاصاتها ، فلا يطلب من المالك تقديم إقرار بدخله العقارى إلى الإدارة ، لتناقشه فيه وتتحقق من صحته .

يضاف إلى ذلك أن هذا التقدير لا يكون كل سنة ، وإنما كل عدد من السنين ، لأن التقدير يتطلب وقتا وجهوداً وتكاليف ليس من السهل أن تتكرر كل سنة ، هذا إلى أن تغير القيمة الايجارية للاراضى الزراعية لا يحدث عادة بين سنة وأخرى .

والضريبة مفروضة على الدخل الاجمالى المقدر . دون أن يخصم منه تكاليف الحصول عليه ، أو نفقات صيانة الأرض أو إصلاحها .

٧٠ — **ثالثا — أنها ضريبة عينية** : الضريبة العينية، كما هو معروف، هى التى لا يراعى المشرع فى فرضها ظروف المكلف الشخصية وإعبائه (١) ، وضريبة الأطيان كما نظمها المشرع المصرى لم يراع فيها شىء من ذلك : فليس فيها إعفاء للاعباء العائلية ، ولا يخصم من وعائها فوائد الديون التى على المكلف حتى ولو كانت الاستدانة لصالح الأرض ، وسعرها نسبى . غير أن المشرع راعى ، إلى حد ما ، صغار الملاك الزراعيين فاعفى منها الذين لا تتجاوز الضريبة المربوطة على أراضيهم حدا معينا على ماسنرى فى موضعه .

٧١ — **رابعا — أنها ضريبة سنوية** : تحتسب ضريبة الأطيان على أساس القيمة الايجارية السنوية (م ١٥ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩)، ولا يغير من

(١) أنظر كتاب « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ص ١٦٢ .

ذلك نص المشرع على تحصيلها مجزأة على أقساط راعى فيها مواعيد جنى المحاصيل الأساسية كالقطن والقمح ، إذ أنه فعل ذلك تيسيرا على المكلف .

وسنة الضريبة هى السنة الميلادية ، وتبدأ من أول يناير ، كما يستفاد من نصوص القانون المنظم لها (القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ المذكور م م ٣ ، ٤ / ٢ و ٥ / ٢ معدلة بالقانون رقم ٦٣٧ لسنة ١٩٥٥، ١١ / ٢ معدلة بالقانون ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣) .

المطلب الثانى

القوانين المنظمة لضريبة الأطيان

٧٢ — ذكرنا فى مقدمة الكتاب (١) أنه لتقدير القيمة الايجارية للأطيان مسحت جميع الأراضى على أربع دفعات من سنة ١٨٧٩ حتى سنة ١٩٠٢ ، وكان أهمها ما عمل سنة ١٨٩٥ ، فقد عهدت نظارة المالية إلى مستر ويلكوكس تعاونه لجان خاصة ، فى تقدير متوسط القيمة الايجارية للفدان فى كل قرية ، وتم ذلك فى سنة ١٨٩٦ ، ثم وجد أن نسبة حصيلة الضريبة — كما كانت فى ذلك الوقت — إلى القيمة الايجارية كما قدرتها لجان ويلكوكس ، هى ٢٨،٦٤ ٪ .

٧٣ — وفى مايو سنة ١٨٩٩ صدر أمر عال يرخص لوزير المالية باجراء تعديل فى ضريبة الأطيان بحيث يكون متوسط الضريبة فى كل بلد هو: ٢٨،٦٤ ٪ من القيمة الايجارية حسب تقديرات لجان ويلكوكس ، وعلى ألا تزيد الضريبة عن ١٦٤ قرشا للفدان ، وانتهى التقدير سنة ١٩٠٧ على أن يطبق بعد خمس سنوات أى فى سنة ١٩١٢ ، ويستمر ثلاثين سنة ، وقسمت أطيان كل بلد إلى « حياض » تتماثل أراضيها فى النوع ، ويعطى لكل حوض فئة ضريبة واحدة ، وجعلت

(١) راجع الفقرة ٢٦ ص ٢٠ .

الضريبة مؤقتة على الأطيان الأقل جودة من باقى أطيان الحوض حتى تتحسن وتتحمل الضريبة المقررة له .

وفى سنة ١٨٩٨ أنشئت « مصلحة المساحة » وعملت الدفاتر والخرائط اللازمة للأحواض وهذه الدفاتر على ثلاث أنواع :

(١) — **دفتر المساحة** : ولكل قرية دفتر خاص ، تبين به أسماء الأحواض ومساحة كل منها ، وأرقام القطع المكونة لكل حوض ومساحة كل منها . واسم مالكها ، وتلحق به خرائط .

(٢) — **دفتر التمويل العقارى** : ويسمى أيضا « دفتر الميزانية » ويبين فيه الأراضى المملوكة لكل مالك فى القرية ، والحوض التابعة له ، ومساحتها ، وقيمتها الايجارية ، وفئة الضريبة ، ومجموع مايدفعه المالك من الضريبة .

(٣) — **دفتر المكلفة** : ويحتفظ به فى ~~المديرية~~ المحافظات، وفيه حساب كل قرية، ولكل ممول صفحة بها بيان الأراضى المملوكة له ، وقيمتها الايجارية ، وفئة الضريبة عليها ، ومجموع ما يدفعه .

وهذه البيانات لا تتغير إلا بناء على أحكام أو عقود مسجلة .

ويستخرج من دفتر المكلفة ما يسمى « بالجريدة » أو القائمة الاسمية ، التى تحصل بمقتضاها الضريبة، وتستخرج من القوائم الاسمية البيانات الخاصة بالأوراد ويعمل كل سنة لكل مالك « ورد » يسلمه إليه الصراف ، ويعتبر مطالبة بدفع الضريبة ، والورد عبارة عن ملخص صحيفة الممول فى دفتر المكلفة ، وكلما دفع الممول قسطا من الضريبة ، وقع الصراف بذلك على الورد .

٧٤ — ويؤخذ على نظام الأمر العالى لسنة ١٨٩٩ ما يأتى :

(١) — عدم سماحه بتعديل القيمة الإيجارية إلا بعد مرور ثلاثين سنة وهى مدة طويلة .

(٢) — أنه يحسب نسبة الضريبة ٢٨،٦٤ ٪ من القيمة الإيجارية لأطيان القرية وليس لأطيان كل حوض .

(٣) — أنه ينص على عدم زيادة الضريبة على ١٦٤ قرشا للفدان ، فحمل بذلك أطيان الأراضى الضعيفة جـــزءاً من الضريبة التى كان يجب أن تدفعها الأراضى القوية .

(٤) — أنه فرض ضريبة مؤقتة على الأراضى الضعيفة حتى إذا قويت فرضت عليها الضريبة العادية ، وليس هذا من حسن السياسة ، إذ أن إصلاحها يستدعى نفقات من مالكها ، وكان الواجب استمرار إعفائها مدة لتشجيعه على الإصلاح ، كما أن معاينتها فى فترات دورية تكلف نفقات كبيرة .

وادخلت فيما بعد عدة تغيرات جوهرية على نظام المساحة ، وانشئت إدارة المساحة التفصيلية والتسجيل .

استمرت الضريبة بعد ذلك ثابتة لا تتغير ، إلا فى الأحوال التى نص عليها الأمر العالى لسنة ١٨٩٩ السابق ذكره (حدوث ما يستوجب رفع الضريبة كدخول الأطيان فى المنافع العامة ، أو تلفها ، أوكانت الأطيان مربوطة بضريبة مؤقتة ، أوكانت تروى بطريق الحياض ثم تغير ريها إلى الرى الصيفى المستديم) .

٧٥ — تعديل سنة ١٩٣٩ : فى سنة ١٩٣٣ رأت الحكومة إعادة معاينة الأراضى لتعديل الضريبة من جديد ، ولم تنتظر مرور الثلاثين سنة التى نص عليها الأمر العالى لسنة ١٨٩٩ ، فاستصدرت فى ١٦ مايو سنة ١٩٣٥ المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ الذى قضى بالشروع فى تقدير الإيجار السنوى للأراضى الزراعية تمهيداً لتعديل الضريبة ، ونص لذلك على تشكيل لجان لتقسيم الأراضى إلى أحواض وأقسام متساوية فى المعدن لا تقل مساحتها عن عشرين فدانا ، كما نص على تكوين لجان لتقدير القيمه الايجارية للفدان فى كل حوض أو

قسم من حوض ، وأعطى لكل مالك الحق فى حضور لجنة التقدير ، وابداء ملاحظاته وفى استئناف التقديرات أمام لجان الاستئناف . وهى لجان إدارية ولها أن تقرر زيادة التقدير أو تخفيضه ، وبعد ذلك تصبح هذه القرارات نهائية .

وبدأت لجان التقسيم ولجان التقدير أعمالها فى يونيه سنة ١٩٣٥ وانتهت منها ، الأولى فى يونيه سنة ١٩٣٧ ، والثانية فى يوليه من السنة نفسها ، أما لجان الاستئناف فبدأت أعمالها فى فبراير سنة ١٩٣٦ وانتهت فى مايو سنة ١٩٣٨ فتكون عملية التعديل كلها قد استغرقت ثلاث سنوات وبلغت قيمة الايجار السنوى حسب تقدير اللجان ٣٣,٠٦ مليونا من الجنيهات عن ٥,٦ مليونا من الأفدنة .

وفى ١٠ أكتوبر سنة ١٩٣٩ صدر القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وهو القانون الحالى فغير نظام ضريبة الأطيان ونص فيه على تطبيقه من أول يناير سنة ١٩٣٩ ، وحسبت الضريبة على أساس القيمة الإيجارية الجديدة التى قدرت طبقاً للمرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ ، ونص على بقاء هذا التقدير نافذاً لمدة عشر سنوات (١) ، وبأن يعاد التقدير كل عشر سنوات ، بدلا من ثلاثين سنة كما كان ينص الأمر العالى لسنة ١٨٩٩ ، وقد روعى فى تحديد مدة العشر سنوات أن تساير الضريبة درجة خصوبة الأرض والظروف الاقتصادية من جهة ، وأن يكون لها صفة الاستقرار من جهة أخرى .

ونص قانون سنة ١٩٣٩ على أن يكون سعر الضريبة ١٦ ٪ من القيمة الإيجارية لكل فدان فى الحوض أو قسم الحوض (بدلا من ٢٨,٦٤ ٪ من

---

(١) كان القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ينص على بقاء التقدير الاول الذى اجرى من سنة ١٩٣٥ الى ١٩٣٨ نافذا لمدة سبع سنوات ، وقد عدلت هذه المدة إلى عشر سنوات بمقتضى القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٤٣ .

القيمة الإيجارية لأطيان القرية كما كان ينص الأمر العالى سنة ١٨٩٩) على ألا تزيد الضريبة عن ١٦٤ قرشا للفدان .

٧٦ — تعديل سنة ١٩٤٩ : لما كان القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ينص على أن يعاد تقدير القيمة الايجارية للاراضى الزراعية كل عشر سنوات تمهيداً لتعديل الضريبة ، ولما كانت عمليات تقدير القيمة الإيجارية تستغرق ثلاث سنوات ، فقد تقرر فى سنة ١٩٤٦ البدء فى إعادة تقدير إيجار الاراضى الزراعية ، توطئة لتعديل الضريبة من أول يناير سنة ١٩٤٩ ، فأصدر مجلس الوزراء فى يوليه سنة ١٩٤٦ قراراً بالتعليمات الواجب مراعاتها فى إجراء التقدير الجديد ، جاء فيه أن تتخذ القيمة التى تؤجر بها الأرض لصغار الزراع فى السنة الزراعية ١٩٤٥ — ١٩٤٦ ، أساساً لتقدير القيمة الايجارية ، وأن تربط الضريبة على **نصف** القيمة الايجارية وقد راعى مجلس الوزراء فى قراره هذا أن السنة المتخذة أساسا لتقدير القيمة الايجارية ، وهى سنة ١٩٤٥ — ١٩٤٦ الزراعية ، سنة غير عادية من حيث ارتفاع إيجاراتها ، وأن ربط الضريبة على كل القيمة الإيجارية فيه اجحاف بالملاك الزراعيين .

واستغرقت عملية التعديل نحو ثلاث سنوات من إبريل سنة ١٩٤٦ إلى فبراير سنة ١٩٤٩ ، وبلغت القيمة الايجارية ١٠٩,٩ مليون جنيه عن ٥,٧ مليون فدان ، وحسبت الضريبة على نصف تلك القيمة ، أى على ٥٤,٩ مليون جنيه تطبيقا لقرار مجلس الوزراء السابق ، وبنسبة ١٤ ٪ تطبيقا للقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ الذى جعل سعر ضريبة الأطيان ١٤ ٪ من أول يناير سنة ١٩٤٩ بدلا من ١٦ ٪ ، وحذف الحد الأقصى الذى كان ينص عليه القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ وهو ١٦٤ قرشاً للفدان .

وقد لوحظ فيما بعد أن مجلس الوزراء بتقريره ربط الضريبة على نصف

القيمة الإيجارية قد تجاوز سلطته ، وأنه كان الأجدر به لبلوغ غايته أن يستصدر قانونا بربط للضريبة على نصف القيمة الإيجارية ، إذ لا يملك تعديل قانون بقرار منه ، وقد تنبه مجلس الوزراء إلى ذلك فى يناير سنة ١٩٥١ ، واستطلع رأى مجلس الدولة، الذى قرر مجتمعا أن قرار مجلس الوزراء سنة ١٩٤٦ باطل لمخالفته للقانون (١)، وأن ربط الضريبة يجب أن يكون على أساس كامل القيمة الإيجارية لا على أساس نصفها، وبناء على ذلك قرر مجلس الوزراء فى ٤ فبراير سنة١٩٥١ ربط الضريبة على أساس كامل القيمة الإيجارية من أول سنة ١٩٤٩ ، وقضى بتقسيط فروق سنتى ١٩٤٩ و ١٩٥٠ على ثلاث سنوات : ١٩٥١ و ١٩٥٢ و ١٩٥٣ ، وتخفيفا لوقع هذا القرار على الملاك الزراعيين ، قرر فى ٢٦ مارس سنة ١٩٥١ تخصيص حصيلة فروق الضريبة لتنفيذ برنامج وزارة الشئون البلدية والقروية لتعميم مياه الشرب فى القرى .

٧٧ — تعديل سنة ١٩٥٩ : لما كانت مدة العشر سنوات تنتهى فى ديسمبر سنة ١٩٥٨ ، فقد صدر قرار من وزير المالية والاقتصاد بعد موافقة مجلس الوزراء عليه بتاريخ ١٦ يونيه سنة ١٩٥٦ باعادة تقدير الإيجار السنوى على أساس « صافى غلة الأرض»(٢) فى سنة ١٩٥٥-١٩٥٦ الزراعية على أن يراعى فى تقدير صافى الغلة ، أثمان الحاصلات ، وقيمة المصروفات الزراعية ، ودرجة خصوبة الأرض، وطرق ريها وصرفها، وقرب الأرض من المساكن والأسواق

---

(١) فتوى قسم الرأى المجتمع بتاريخ ٢٠ فبراير سنة ١٩٥١ ، مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى قسم الرأى بمجلس الدولة ، السنتين الرابعة والخامسة رقم ٢٣ ص ٦٥ .

(٢) ينبغى ألا يغيب عن البال إن ضريبة الاطيان مفروضة على الإيراد الناتج عن ملكية الارض ، وليس على الإيراد الناتج عن الاستغلال الزراعى ، لذلك لا يجب أن يفهم من عبارة « أساس صافى غلة الارض » أن وعاء الضريبة يشمل صافى الغلة كله ، وإلا كانت الضريبة مفروضة على إيراد الاستغلال الزراعى ، وهو ما لم يقصده المشرع ، ومن ثم كانت عبارة « على أساس صافى الغلة » معناها « الجزء من غلة الارض الذى يمثل القيمة الإيجارية» .

وما تنتجه أراضى كل جهة من المحصولات فى دورتها الزراعية. وذلك توطئة لتعديل الضريبة إعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥٩ . ويلاحظ أن قرار مجلس الوزراء المذكور جعل أساس تقدير الإيجار السنوى **صافى غلة الأرض** ، ولم يجعله القيمة الإيجارية التى تؤجر بها الأرض إلى صغار الزراع ، كما كان الحال فى التقدير السابق، لأنه منذ صدور قانون الإصلاح الزراعى أصبح لا يجوز أن يزيد إيجار الأراضى الزراعية على سبعة أمثال الضريبة الأصلية المربوطة (المادة ٣٣ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢) .

« وقد انتهت لجان التقدير من تقدير الإيجار السنوى للأراضى الزراعية على أساس أثمان الحاصلات الزراعية فى سنة ١٩٥٥ / ١٩٥٦ ، إذ كان متوسط سعر القطن وقتئذ ١٧ جنيها و ٩١٠ مليما للقنطار ، وهو أهم الحاصلات الزراعية ، وبلغ مجموع القيم الإيجارية الجديدة فى جميع الأراضى عدا بلدتين فى محافظة القنال ١٣٣،٨ مليون جنيه يقابلها ١٠٩،٩ مليون جنيه قيمة التقدير الذى أجرى فى سنوات ١٩٤٦ / ١٩٤٨ فتكون نسبة الزيادة فى مجموعها ٢٤،٧ ٪ .

« ولما كانت هذه الزيادة سيكون لها بحكم قانون الاصلاح الزراعى أثر فى العلاقة بين المالك والمستأجر ، فينقص إيراد المستأجرين وصغار الملاك الذين يزرعون الأرض بأنفسهم ، إذا حوسب المستأجرون على القيمة الإيجارية الجديدة ، فضلا عن إنخفاض إيرادهم الأصلى لانخفاض سعر القطن عما كان عليه فى سنة ١٩٥٥ / ١٩٥٦ ، لذلك رؤى إتباعا لسياسة تخفيف العبء عن جميع المواطنين سواء أكانوا ملاكا أم مستأجرين استمرار العمل بتقديرات إيجارات الأراضى الزراعية التى اتخذت أساسا لفرض ضريبة الأطيان ابتداء من أول يناير سنة ١٩٤٩ ، وذلك لمدة سنتين تنتهى فى آخر ديسمبر سنة ١٩٦٠ ، حيث تكون الأحوال الاقتصادية الخاصة بالحاصلات الزراعية قد تكشفت عن

الطريق الذى يؤدى إلى وضع التشريع الملائم فى وقتها »[١]. وصدر لهذا الغرض القرار بقانون رقم ٢١٩ لسنة ١٩٥٨ قاضيا بذلك، ثم صدرت بعد ذلك قوانين متتالية تمد العمل بالتقدير المذكور سنة فأخرى [٢].

٧٨ — **التنظيم الحالى لضريبة الأطيان** : ينظم أحكام هذه الضريبة حاليا ، كما سبق القول ، القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ المعدل بمقتضى القوانين : رقم ٩٣ لسنه ١٩٤٣ (وقد عدل المادة الثانية) ، ورقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ (وقد عدل المادة الثالثة) ، ورقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣ (وقد عدل المواد : ٨ و١٠ و١١ و١٢ و١٣ و١٤)، ورقم ٦٣٧ لسنة ١٩٥٥ (وقد عدل الفقرة الثانية من المادة ٥)، ورقم ٥٨ لسنة ١٩٦٠ (وقد أضاف فقرة جديدة إلى المادة ١٥) . وقد أعد مشروع لقانون جديد ليحل محل القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .

وقد تنازلت الدولة عن حصيلة هذه الضريبة للمجالس المحلية ، بواقع الربع لمجلس المحافظة، والثلاثة أرباع لمجلس المدينة ومجلس القرية. وذلك بمقتضى قانون نظام الإدارة المحلية (الصادر بالقرار بقانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠) (م ٢٩ الفقرة : ب ، بند « ا » و م ٣٩ ثالثا و م ٤٨ « ا » على التوالى) .

على أن الحكومة تستمر فى ربط وتحصيل الضريبة وتؤديها لهذه المجالس كل بمقدار نصيبه منها (م ٧٦ / ٢ من قانون نظام الإدارة المحلية المذكور) .

* * * *

(١) المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ٢١٩ لسنة ١٩٥٨ المشار اليه .

(٢) القرارات بقوانين رقم ١٣ لسنة ١٩٦١ باستمرار العمل بالتقدير المذكور لمدة سنة ثالثة تنتهى فى آخر ديسمبر سنة ١٩٦١ ، ورقم ١٨٦ لسنة ١٩٦١ باستمرار العمل به لمدة سنة أخرى تنتهى فى آخر ديسمبر سنة ١٩٦٢ ، ورقم ٤ لسنة ١٩٦٣ باستمرار العمل به لمدة سنة أخرى تنتهى فى آخر ديسمبر سنة ١٩٦٣ رقم ٩١ لسنة ١٩٦٤ باستمرار العمل به لمدة سنة أخرى تنتهى فى آخر ديسمبر سنة ١٩٦٤ .

٧٩ — وعاء الضريبة : تنص المادة الأولى من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أن ضريبة الأطيان تفرض على جميع الأراضى الزراعية ، المنزرعة فعلا ، أو القابلة للزراعة ، على أساس الايجار السنوى المقدر لهذه الأراضى .

وعلى ذلك لتعيين وعاء الضريبة ينبغى أولا تحديد الاراضى الخاضعة للضريبة ثم تقدر بعد ذلك القيمة الايجارية السنوية لها وهى التى تكون وعاء الضريبة .

المبحث الثانى

الأراضى الخاضعة للضريبة

٨٠ — رأينا أن المادة الأولى من قانون ضريبة الأطيان تنص على فرض الضريبة على جميع الأراضى الزراعية المنزرعة فعلا أو القابلة للزراعة .

يتضح من هذا النص أن الأراضى المفروضة عليها هذه الضريبة هى الأراضى الزراعية ، على أنه لا يشترط لسريان الضريبة أن تكون الأرض تزرع فعلا ، وإنما يكفى أن تكون قابلة للزراعة ولو لم تكن تزرع فعلا .

كذلك لا تشترط طريقة معينة لرى الأرض . فسواء أكانت تروى بمياه النيل مباشرة أو باستخدام آلات رافعة أم بغير ذلك من وسائل الرى ، أم من الآبار أم تسقى بماء المطر فانها تخضع للضريبة .

على أن هناك أراض لا تخضع لضريبة الأطيان ، وأخرى معفاة منها إعفاء مؤقتا . كما أن هناك أراض لها أنظمة خاصة .

المطلب الأول

الأراضى التى لا تخضع لضريبة الأطيان

٨١ — لا تخضع لضريبه الأطيان الأراضى الآتية (١) :

---

(١) كان القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ينص فى الفقرة (٤) من المادة الثامنة منه على ألا تخضع للضريبة « الأراضى الرزقة بلا مال » التابعة لوزارة الأوقاف وأن يستمر اعفاؤها =

(١) الأراضى غير القابلة للزراعة (مفهوم المخالفة للمادة الأولى) .

(٢) الأراضى الزراعية الداخلة فى أملاك الحكومة العامة أو الخاصة ، أما إذا آلت ملكيتها إلى الأفراد فتخضع للضريبة ، ولهذا فان لجان التقدير تقدر لهذه الأراضى قيمة إيجارية ، حتى يمكن فرض الضريبة عليها إذا ما استحقت عليها (م ٦ من القانون).

أما الأراضى التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة ، فلا ترفع الضريبة عنها إلا من تاريخ استلامها الفعلى بواسطة الجهة التى قامت بنزع الملكية (م ٧ من القانون) .

(٣) الأجران أو « روك الأهالى » وهى أراض تخصص لوضع الغلات الزراعية فى الفترة مابين الحصاد والتخزين وتعتبر عادة ملكية مشاعة بين سكان القرية جميعهم (م ٨ (١) من القانون) .

(٤) الأراضى الداخلة فى نطاق المدن المربوط على مبانيها عوائد أملاك مالم تكن تزرع فعلا ، (م ٨ (٢) من القانون).

(٥) الأراضى المقام عليها المساكن فى نطاق القرى ، بما فى ذلك حرم ومنافع السكن (م ٨ (٣) من القانون) وذلك تشجيعا على تشييد المساكن .

(٦) الأراضى المملوكة للأشخاص الاعتباريه العامة كالهيئات العامة والمؤسسات العامة إذا كانت مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بموجب قانون أو

= من الضريبة ، وهى أراضى موقوفة من عهود قديمة على مساجد وجهات بر ، وبلغت مساحتها فى أواخر سنة ١٩٤٩ : ٩٢٣٨ فدانا ، ولما كانت هناك أراض كثيرة غيرها موقوفة على الحرمين الشريفين وعلى المساجد والأماكن المقدسة وجهات البر والصدقة وكلها خاضعة للضريبة ولا محل للتفرقة بين هذه وتلك فى الخضوع للضريبة ، فقد ألغى القانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣ الفقرة (٤) من المادة الثامنة المذكورة . بذلك أصبحت الأراضى الرزقة بلا مال تخضع للضريبة كغيرها من الأراضى الزراعية .

قرار جمهورى أو قرار من الوزير المختص تعتبر اموالا عامة (م ٨٧ من القانون المدنى معدلة بالقانون رقم ٣٣١ لسنة ١٩٥٤) ، وهى بهذا لا تكون محلا لربط الضريبة عليها ، ولو أن القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ لم ينص على عدم خضوعها للضريبة صراحة. أما الأراضى التى لا تكون مخصصة لمنفعة عامة فتخضع للضريبة مالم يكن هناك نص باعفائها (١)

المطلب الثانى

الأراضى المعفاة من ضريبة الأطيان

٨٢ — تعفى الأراضى الآتية من دفع ضريبة الأطيان وتظل معفاة طالما بقى سبب الإعفاء قائما : (م ١٠ من القانون)(٢) .

(١) ومن هذا القبيل الأراضى المملوكة للهيئات العامة والمؤسسات العامة الآتية ، إذ تنص قوانين انشائها على اعفائها من الضرائب والرسوم بجميع أنواعها ومن بينها بطبيعة الحال ضريبة الأطيان : بنك الائتمان العقارى (القانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٦ م ١٠) ، والمؤسسة المصرية العامة للبترول (القرار بقانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٥٦ م ٢١) ، والهيئة العامة للتأمينات والمعاشات (م ٦٧ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣) ، والهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية (م ١٢٣ من قانون التأمينات الاجتماعية الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤) .

(٢) كان الأمر العالى الصادر فى ١٦ مارس سنة ١٨٩٥ ينص على إعفاء مايسمى « بمسموح العمد» أى إعفاء خمسة أفدنة من أملاك كل عمدة من الضريبة ، نظرا للخدمات العامة التى يؤديها دون مرتب، ولكن القانون رقم ١٤١ لسنة ١٩٤٧ الخاص بنظام العمد ألغى مسموح العمد . وقضى فى المادة ٢٩ منه بأن يعفى العمدة من الضرائب المفروضة على أرضه بقدر عشرة جنيهات ويعفى الشيخ بقدر خمسة جنيهات من الضرائب المذكورة ، ويسرى هذا الإعفاء أثناء قيام العمدة أو الشيخ بوظيفته . كذلك نص المرسوم بقانون رقم ٣٦٠ لسنة ١٩٥٢ على إعفاء عمد قبائل العربان مدة قيامهم بوظيفتهم من الضرائب المفروضة على أراضيهم بقدر عشرة جنيهات ، ولكنه لم ينص على إعفاء المشايخ . ولما صدر القانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٥٧ فى شأن العمد والمشايخ الذى حل محل قانون سنة ١٩٤٧ استبقى الإعفاء من الضرائب بعد رفع قيمته إلى عشرين جنيهاً سنويا بالنسبة إلى العمدة ، وعشرة جنيهات سنويا بالنسبة إلى الشيخ . أما قانون العمد الجديد (القرار بقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٦٤ ، فلم يرد به ذكر لأى إعفاء من =

(١) الأراضى التى تتلف من انهيار الرمال عليها ، رغم العناية بوقايتها .

(٢) الأراضى التى تصبح غير صالحة للزراعة بسبب أعمال ذات منفعة عامة

(٣) الأراضى التى تصبح غير صالحة للزراعة بسبب النزوز ، أى تسرب المياه من الترع العمومية ، أو بسبب تسلط مياه المصارف العمومية أو النيل أو البحر أو البحيرات عليها .

(٤) الأراضى التى تتعطل زراعتها بسبب طغيان مياه النيل أو البحر أو البحيرات عليها ، بسبب المقاطع التى تجريها مصلحة الرى عند صرف مياه النيل من حياض الوجه القبلى .

(٥) الأراضى التى تتعطل زراعتها بسبب نضوب العيون التى كانت تروى منها ، أو بسبب قلة الأمطار .

(٦) الأراضى التى تقام عليها مبان متصلة بالسكن العمومى .

(٧) الأراضى التى تقام عليها مبان متلاصقة لملاك عديدين ، وتشبه السكن العمومى.

(٨) الأراضى البور التى لم تسبق زراعتها وتكون محرومة من وسائل الرى والصرف ، أو محتاجة إلى اصلاحات جسيمة ومصروفات كبيرة .

وهذه الحالة الأخيرة لم تكن واردة فى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ وإنما أضيفت إليه بمقتضى القانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣ ،ذلك أن بعض لجان تعديل الضرائب تخطىء وتحدد قيمة إيجارية لبعض الأطيان البور التى لم تسبق زراعتها إما لأنها فى حاجة إلى اصلاحات كثيرة ، أو لأنها محرومة من وسائل الرى

= الضرائب واكتفى بأن قرر للعمدة مكافأة سنوية قدرها ستون جنيهاً (م ٣١ منه) ، بهذا لا يعفى العمدة أو الشيخ من أى مبلغ من الضرائب بسبب كونه عمدة أو شيخاً .

والصرف ، وكان يجب عدم تقدير قيمة إيجارية لها ، و يهمل ملاكها استئناف تقدير الفئات الايجارية المقررة لها فى الميعاد الذى يحدده القانون ، فيصبح التقدير نهائيا والضريبة واجبة الأداء . ولا يستطيعون طلب رفع الضريبة عنها لأنها ليست من الحالات التى نص عليها القانون . ويترتب حينئذ على عدم دفع الضريبة الحجز عقاريا على تلك الأراضى ونزع ملكيتها ، ورسو مزادها على الحكومة ، وفاء للأموال المستحقة عليها رغم أنها لا تستحق التقدير الذى أعطى لها بواسطة لجان تعديل الضرائب ، ولما كان إهمال ملاكها استئناف تقدير الفئات الايجارية المقررة لها لا يبرر بقاء ربط الضريبة العالية عليها ، وبما أن استمرار ربط هذه الاطيان بالضريبة مدة عشر سنوات ، وهى المدة المقررة للتقدير العام ، فيه اجحاف بأصحابها ، فقد أضيفت فقرة جديدة إلى المادة ١٠ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، وذلك بمقتضى القانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣ ، المذكور ، تشير إلى تلك الحالة ، بذلك أصبح من المستطاع لأصحاب الأراضى البور المذكورة طلب رفع الضريبة عنها .

٨٣ — *كيفية الاعفاء من الضريبة* (١) : لا ترفع الضريبة إلا بناء على طلب صاحب الشأن ، ولا يقبل طلب الرفع إلا إذا كان مصحوبا : (١) بايصال دال على دفع الضريبة المستحقة ، و (٢) تأمين نقدى قدره خمسمائة مليم عن كل فدان أو كسور الفدان ، على ألا يزيد حده الأقصى على عشرين جنيها ، ويصادر هذا التأمين إذا ظهر أن الطلب فى غير محله . والمقصود من ذلك ألا يقدم على الشكوى إلا من كان جاداً فيها .

ويفصل فى هذه الطلبات لجان التقدير ولجان الاستئناف المنصوص عليها فى

---

(١) المواد ١١ إلى ١٣ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ معدلة بمقتضى القانون رقم ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣ .

المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ والتى سنتكلم عنها عند الكلام على تقدير القيمة الايجارية للأطيان .

٨٤ — **مدة سريان الاعفاء** : ورفع الضريبة يكون من تاريخ الطلب، إلا بالنسبة للأراضى التى تتعطل زراعتها بسبب نضوب العيون أو قلة الأمطار، فيكون الرفع إبتداء من أول السنة المقدم فيها الطلب إذا ثبت أن نضوب العيون أو قلة الأمطار قد تسبب عنها عدم زراعة الأراضى أو تلف زراعتها طول السنة ، وذلك لأن أصحاب هذه الأراضى لا يستطيعون تقديم طلبات رفع الضريبة إلا بعد انتهاء موسم الأمطار وهو ينتهى عادة فى شهر إبريل من كل سنة فجعل الرفع من تاريخ الطلب فيه غبن عليهم .

والأراضى التى يتقرر رفع الضريبة عنها تعاين سنويا ، إذا كانت أسباب الرفع محتملة الزوال ،فاذا اتضح أنهــا أصبحت صالحة للزراعة ، أعيد فرض الضريبة عليها من أول يناير من السنه التالية للسنة التى أجريت فيها المعاينة ، تشجيعاً لأصحابها على إصلاحها واستغلالها ، وذلك بقيمة الضريبة التى كانت مفروضة عليها قبل الرفع . إلا فى حالة الأراضى البور الواردة فى الفقرة (٨) من المادة ١٠ من القانون فتستمر الأرض بغير ضريبة إلى نهاية المدة المقررة للتقدير العام وذلك حتى يسرى عليها ما يسرى على باقى الأراضى البور التى لم تخطىء لجان التقدير بالنسبة لها ، ولم تقدر لهــا أية قيمة إيجارية ، وتبقى الأرض فيها غير مربوطة عليها أية ضريبة إلى نهاية مدة التقدير العام ، وذلك تشجيعاً لأصحابها على استصلاحها واستغلالها خلال هذه المدة .

أما الاجراءات الخاصة بالنظر فى طلبات رفع الضريبة واستئنافها فقد بينهما مرسوم ٥ نوفمبر سنة ١٩٥٣ (١) .

(١) الوقائع المصرية ، العدد ٩١ الصادر فى ١٢ نوفمبر سنة ١٩٥٣ .

المطلب الثالث

الأراضى التى لها أنظمة خاصة

هناك أراض لهـا أنظمة خاصة فى الربط والاعفاء ، وتخضع لقوانين أخرى غـير القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، أو لقواعد خاصة غـير القواعد العـامة

= وفيما يلى بيان تلك الإجراءات :

تقديم الطلبـات — يقدم أصحاب الشأن طلبات رفع الضريبة للمحافظات فى الأحوال المنصوص عليها فى المادة العاشرة من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على نموذج خاص تصرفه مصلحـة الأموال المقررة مقابل ٣٠ مليما ، موضحـا به البيانات الآتية : (١) اسم ولقب مقدم الطلب ، ومحل إقامته ، وصفته بالنسبة للتـكليف (٢) اسم صاحب التكليف ، (٣) مقدار الأطيان المطلوب رفع الضريبة عنها ، (٤) اسم البلد واسم ورقم الحوض أو قسم الحوض الواقعه فيه الأطيان ورقم القطعة وحدودها ، (٥) نوع التالف وسببه .

ويرفق بالطلب صورة من خريطة المساحة تبين موقع الأرض موضوع الطلب .

ويجب أن يقدم طلب مستقل عن كل تـكليف فى كل ناحية .

تحقيق الطلبات والفصل فيها — تقوم لجان التقدير المنصوص عليها فى المادة الثالثة من المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ بتحقيق طلبات رفع الضريبة والفصل فيها ، وعليها أن تعاين الأطيان بعد إخطار أصحاب الشأن بكتاب موصى عليه قبـل الموعد المحـدد للنظر فى طلباتهم بأسبوع على الأقل ، لسماع ملاحظـاتهم ، وتبين مساحة هذه الأطيـان على الانموذج المعد لذلك ، وتوضح به نوع التالف ، والأسباب التى نشأ عنها التلف .

وتصدر اللجنة قرارها سواء أحضر أصحاب الشأن أم لم يحضروا ، وتعلن هذه القرارات لأصحاب الشأن بكتاب موصى عليه فى محال إقامتهم المبينة بالطلب .

استئناف قرار اللجنة — يجوز لصاحب الشأن أن يستأنف قرار اللجنة خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلانه بالقرار . ولا يقبل طلب الاستئناف إلا إذا كان مصحوبا بما يثبت سداد الأموال المستحقة من الضريبة حتى تاريخ تقديم طلب الاستئناف علاوة على التأمين المنصوص عليه فى المادة ١٢ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .

وتفصل فى الاستئناف نهائيا لجنـة الاستئناف المنصوص عليها فى المادة السابعـة من المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ ، وذلك بعد الاطلاع على أوراق التحقيق ، ومعاينة الأطيـان بواسطة من تنتدبه لذلك من أعضائها ، على أن يكون من بينهم مفتش المالية ، ويعلن صاحب الشأن بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه .

الواردة فى القانون المذكور ومن هذه الأراضى : الأراضى الشراقى ، وطرح النهر وأكله ، وأراضى الجزائر ، والأراضى المخصصة لزراعة الغابات .

§ ١ — الأراضى الشراقى

٨٥ — وهى الأراضى التى لاتزال تروى بطريق الحياض ولا تتيسر زراعتها لعدم وصول مياه النيل إليها لانخفاض الفيضان ، أو اضطر أصحابها لهذا السبب إلى ريها بآلات رافعة على خلاف المعتاد ، وتطبق عليها لائحة الشراقى الصادرة من مجلس النظار فى ٢٨ أكتوبر سنة ١٩٠٢ .

وهذه الأراضى تخضع فى الأصل لضريبة الأطيان ، ما دامت قابلة للزراعة . ولكنها تعفى منها كلها فى السنة التى لايتيسر فيها ريها أصلا ، أو يمكن ريها ولكن من غير مياه النيل (كمياه الآبار) وبنفقات كبيرة .

وتعفى من نصف الضريبة السنوية إذا اضطر مالكها ، بسبب إنخفاض درجة فيضان النيل ، أن يرويها بالآلات من مياه النيل مع أن المعتاد ريها من الفيضان مباشرة ، أو اضطر أن يقتصر على زراعتها مرة واحدة مع أن المعتاد زراعتها مرتين فى السنة ، وتعفى أيضاً من نصف الضريبة السنوية الأطيان التى تروى فى العادة بالآلات وتزرع ولو مرة واحدة وذلك فى السنة التى لا يتيسر فيها ذلك لسبب من الأسباب .

أما الاطيان التى أمكن ريها فعلا بواسطة الآلات الحكومية ، والاراضى المجهزة لزراعة الاصناف الصيفية ، وأراضى النخيل وبالجملة جميع الاطيان التى لم تختلف طرق ريها عن المعتاد فلا يجوز أن يرفع عنها أى مبلغ من الضريبة (م ٤ من لائحة الشراقى) .

ويكون الاعفاء بناء على طلب يقدمه أصحاب الشأن . وقد بينت لائحة

الشراقى المذكورة الاجراءات الواجب اتخاذها (١) .

§ ٢ ـ طرح النهر وأكله

٨٦ — طرح النهر هو أراضى الشواطىء التى يجعلها النهر صالحة للزراعة بتغطيته إياها بطبقة من الطمى ، أما أكله فهو الأراضى التى تتآكل أو يتلفها بتغطيته إياها بطبقة من الرمال ، ويطبق على طرح النهر وأكله المادة ٢٠ من القرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٤ بتنظيم تأجير العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة والتصرف فيها (٢) ، فترفع الضريبة عن الأطيان التى يأكلها النهر ابتداء من أول شهر يناير التالى لتاريخ حدوثه ، وتربط على الطرح الذى يوزع أو يباع الضريبة العامة للحوض الذى يقع فيه ابتداء من أول يناير التالى لتاريخ تسليمه إلى المتصرف اليه فيه ، فان لم يكن واقعا فى حوض ربطت عليه ضريبة

---

(١) ترفع الضريبة بناء على طلب يقدمه أصحاب الشأن أو وكلاؤهم فى ميعاد لا يتجاوز ٢٥ أكتوبر من كل سنة بالنسبة إلى تلف زراعة الذرة ، ولا يتجاوز ٨ ديسمبر بالنسبة إلى باقى الحالات . وتتولى لجان المساحة تحقيق طلبات الرفع ، ويصدر قرار الرفع من وزارة الخزانة (المالية) وتعلن القرارات باعلانات تلصق على دور العمد. وتجوز المعارضة فيها خلال ثلاثين يوما بشرط أن تكون المعارضة مصحوبة بتأمين مالى بقدر قيمة الضريبة عن سنة كاملة وتفصل فى المعارضة لجنة مؤلفة برئاسة المحافظ (مدير المديرية) وعضوية مفتش المالية وباشمهندس الرى واثنين من البلد يكون احدهما من المركز التى تقع الأطيان فى دائرة اختصاصه .

(٢) كان ينظم طرح النهر واكله القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٣٢ وكان يطلق عليهما طرح « البحر » واكله ، وقد ألغى هذا القانون وحل محله القانون رقم ٧٣ لسنة ١٩٥٣ الذى أطلق عليهما طرح النهر واكله . ثم ألغى هذا القانون بدوره وحل محله القرار بقانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥٧ ، ثم ألغى هذا القانون الأخير وحل محله القرار بقانون رقم ١٩٢ لسنة ١٩٥٨ والغى هذا القانون بدوره وحل محله الباب الثانى من القرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٤ ، المشار اليه بالمتن ، (المواد ١١ ومابعدها إلى ٢١) ، والأحكام الخاصة برفع الضريبة العقارية عن الأطيان التى يأكلها النهر ، وربطها على الأطيان التى يطرحها ، وهى التى تهمنا فى دراستنا ، لم تتغير فى جوهرها .

أقرب الحياض إليه واذا تعذر تحديد هذا الحوض ، أو تعددت الحياض القريبة ، فتربط الضريبة على أساس متوسط الضريبة المفروضة على حياض أراضى الجزائر الملاصقة للنيل فى البلدة الواقع فى زمامها الطرح . ورفع الضريبة وربطها يتم هنا بناء على معاينة سنوية تقوم بها وزارة الخزانة دون حاجة إلى تقديم طلبات من ذوى الشأن .

§ ٣ — أراضى الجزائر

٨٧ — أراضى الجزائر التى يجعلها النيل غير صالحة للزراعة ، بغمرها بمياهه أو بتغطيتها بطبقة من الرمال ترفع عنها الضريبة من أول يناير من السنة التى تجرى فيها معاينتها ، أما أراضى الجزائر البور المرفوعة عنها الضريبة والتى تصبح صالحة للزراعة فيعاد ربط الضريبة عليها من أول يناير من السنة التى تجرى فيها معاينتها ، وذلك بضريبة الحوض الواقعة فيه ، فان لم تكن داخلة فى حوض ، فتربط عليها ضريبة أقرب الحياض إليها . (م ١٤ من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ معدلة بالقانون ٤٦٣ لسنة ١٩٥٣) .

§ ٤ - الأراضى المخصصة لزراعة أوغرس أشجار الاحراش والغابات

٨٨ — هذه الأراضى يطبق عليها الأمر العالى الصادر فى ٢٢ ابريل سنة ١٩٠٠ فتعفى من الضريبة لمدة عشر سنوات تبدأ من السنة التى تلى صدور رخصة بالانتفاع بأحكام الأمر العالى المذكور ، وبعد مضى مدة الإعفاء تربط الضريبة سنويا على كل فدان منها فى السنوات العشر التالية بواقع قرشين فى كل سنة من السنتين الحادية عشرة والثانية عشرة ، وخمسة قروش فى السنوات الثلاث التالية لها وعشرة قروش فى الخمس سنوات التى بعدها ، وبعد ذلك تربط عليها الضريبة بحسب إيرادها أسوة بباقى أراضى الدولة ، على ألا تزيد ضريبة الفدان الواحد على خمسين قرشاً بأى حال .

وقد بين الأمر العالى المذكور شروط الانتفاع بأحكامه والجهات التى تطبق عليها (١) .

ويسقط الحق فى هذه المزايا كلها أو بعضها بقرار من وزير الخزانة (٢) إذا تركت الأرض بدون زراعة أو خصصت لزراعة أخرى كما أن لوزير الخزانة سحب الرخصة المشار اليها ، بناء على طلب أصحاب الشأن ، وإذا سحبت الرخصة سرت على الأرض الأحكام العامة (م ٣ و م ٤) .

المبحث الثالث

تقدير القيمة الايجارية السنوية

يبين المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ كيفية تقدير القيمة الإيجارية السنوية للأراضى الزراعية ، وقد عدلت بعض أحكامه بمقتضى القانون رقم ٢٢٥ لسنة ١٩٥١ ، والبعض الآخر بمقتضى القانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٥٦ والقرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦١ وهو ينص لهذا الغرض على لجان للتقسيم ، وأخرى للتقدير ، وثالثة للاستئناف .

٨٩ — **لجان التقسيم:** تشكل فى كل بلدة، عند القيام بالتقدير، لجنة إدارية تسمى « لجنة التقسيم » ، تقتصر مهمتها على معاينة معدن أراضى كل حوض واقع

---

(١) لايطبق هذا النظام على أية أرض تخصص لزراعة أو غرس أشجار الأحراش والغابات، وانما يطبق على أراض معينة حددها الأمر العالى المشار اليه فى المادة الخامسة منه وهى :

(ا) الاراضى البور الواقعة فى البرارى (الارض القفار) أو على حدودها .

(ب) الاراضى الواقعة فى البرارى أو على حدودها ولا تنتج إلا محصولا شتويا بسبب عدم توفر المياه ، وتكون الضريبة المربوطة عليها أقل من خمسة قروش للفدان .

(ج) الأراضى البور التى تبيعها الحكومة بشرط غرسها بالأشجار لتكون غابات .

(٢) نص الأمر العالى المشار اليه على قرار من ناظر المالية ، وهو الآن وزير الخزانة .

فى زمام البلدة، والتثبت مما إذا كانت أراضى الحوض متماثلة المعدن أى فى الخصوبة أو غير متماثلة ، وفى هذه الحالة الأخيرة تقسم الأراضى إلى أقسام، كل قسم تكون أطيانه متماثلة فى المعدن ، مهما كانت مساحته (١) .

وتتكون لجنة التقسيم من مندوب من وزارة الخزانة (٢) رئيسا، ومن عمدة البلدة وأحد مشايخها وأحد المساحين أعضاء .

٩٠ — **لجان التقدير** : متى تمت عملية التقسيم، تقوم لجان إدارية أخرى تسمى « لجان التقدير » فى كل بلد بتحديد متوسط إيجار الفدان فى كل حوض أو قسم من حوض من الأحواض التى حددتها لجان التقسيم .

وتتكون لجنة التقدير من مندوب من وزارة الخزانة رئيساً ، ومندوبين أحدهما من وزارة الزراعة ، والآخر من مصلحة المساحة، واثنين من المزارعين تنتخبهما وزارة الخزانة، ومن عمدة البلدة، أعضاء ولكل مالك الحق فى الحضور وقت تقدير إيجار أطيان الحوض الذى به أرضه .

وتقوم اللجنة بتقدير إيجار الأراضى بعد معاينتها وسماع ملاحظات الملاك ذوى الشأن ، مع مراعاة التعليمات التى تضعها وزارة الخزانة بموافقة مجلس الوزراء . ويجوز لها تعديل التقسيم الذى أجرته لجان التقسيم إذا تراءى لها ذلك ، وإذا وجدت أطيانا فى الحوض أو فى قسم الحوض لا يكون إيجارها مساويا لإيجار بقية أطيان الحوض أو فى قسم الحوض ، فلها أن تقدر الإيجار السنوى لهذه الأطيان بحسب حالتها ، وتكون قراراتها صحيحة إذا صدرت من أربعة أعضاء على الأقل ، على أن يكون من بينهم أحد مندوبى الحكومة .

---

(١) كان المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥ قبل تعديله بالقانون رقم ٢٢٥ لسنة ١٩٥١ يشترط ألا يقل زمام القسم عن عشرين فدانا .

(٢) جاء فى المرسوم بقانون المشار اليه : وزارة المالية ، ووزير المالية ، ويسميان الآن وزارة الخزانة ، ووزير الخزانة .

وتنشر تقديرات الإيجار السنوى التى تقررها اللجان بعد اعتمادها من وزير الخزانة ، بتعليق إعلانات على باب ديوان المحافظة (١) ، وعلى أبواب المراكز ونقط البوليس (الشرطة) ودور العمد ومشايخ العزب التابعة لها الأطيان ، كما يعلن فى الوقائع المصرية (٢) عن إتمام هذه الاجراءات .

٩١ — لجان الاستئناف: يجوز للممول أن يستأنف تقديرات لجان التقدير خلال الثلاثين يوماً التالية لتاريخ الإعلان فى الوقائع المصرية (٣) ، يكون الاستئناف بطلب يسلم إلى المحافظة بإيصال، أو بكتاب موصى عليه يرسل إلى المحافظ ، مصحوبا بقسيمة دالة على أداء رسم قدره خمسمائة مليم عن كل فدان أو كسور الفدان على ألا يزيد الرسم على عشرين جنيها ، وذلك ضمانا لجدية الشكوى التى تقدم وحتى لا يسرف الممولون فى تقديم شكاوى غير صحيحة تؤخر عمل لجان الاستئناف ، ويرد هذا الرسم كاملا للممول إذا قررت اللجنة خفض كل التقديرات التى طعن فيها ، أما إذا صدر قرارها بالخفض بالنسبة إلى جزء من المساحة محل الطعن فلا يرد من الرسم إلا ما يقابل هذا الجزء (٤) .

ولما كانت العدالة تقضى بأن تتساوى الحكومة بالممولين فى استئناف

---

(١) جاء فى المرسوم بقانون المشار اليه : « المديرية » وتسمى الآن « المحافظة » .

(٢) يوجد الآن بالجمهورية العربية المتحدة جريدتان رسميتان : « الجريدة الرسمية » وتنشر فيها القوانين وقرارات رئيس الجمهورية ونوابه وقرارات رئيس الوزراء ونوابه ، والأخرى « الوقائع المصرية » وينشر فيها ما عدا ذلك .

(٣) المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٣٥م ٧ معدلة بالقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٥٦، ثم القرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦١ .

(٤) والتكليف هو الوحدة التى يستأنف على أساسها جميع الملاك أو أحدهم تقديرات الإيجار السنوى ، واستئناف أحد الملاك فى تكليف ما ، يفيد منه الباقون فى التكليف ذاته ، ويقدم عن كل تكليف طلب مستقل يؤدى عنه الرسم المشار اليه (قرار وزير الخزانة لإقليم مصر، رقم ٥٧ لسنة ١٩٥٩) .

التقديرات التى ترى فيها غبناً عليها ، فقد أجاز المشرع للحكومة استئناف هذه التقديرات خلال الثلاثين يوما المذكورة إذا عن لها ذلك ، بمذكرة يقدمها إلى المحافظة مدير القسم المالى بها .

وتفصل فى الاستئناف لجنة تشكل فى كل محافظة من مدير عام مصلحة الأموال المقررة أو من ينيبه عنه رئيساً، وقاض تنتدبه الجمعية العمومية للمحكمة الابتدائية بدائرة المحافظة، وممثل لكل من وزارتى الخزانة والزراعة يختاره الوزير المختص وثلاثة من ممولى الضريبة يختارهم مجلس المحافظة من بين أعضائه ، ممن لا تكون لهم أطيان بالجهة التى سيباشرون العمل فيها .

ولايكون عمل اللجنة صحيحاً إلا بحضور خمسة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس وأحد أعضاء مجلس المحافظة .

وتفصل فى طلبات الاستئناف التى تقدم من ممولى الضريبة أو من الحكومة فى محافظات مطروح والوادى الجديد والبحر الأحمر لجنة المحافظة التى تكون عاصمتها أقرب إلى احدى المحافظات المشار اليها .

ويجب على اللجنة أن تقوم بمعاينة الأرض محل الطعن ، وتبحث حالتها ، ويصدر قرارها بأغلبية الآراء ، فان تساوت الأصوات رجح الجانب الذى فيه الرئيس .

وللجنة أن تقرر إعتماد تقديرات لجان التقدير أو تخفيضها أو زيادتها ، مادام المشرع قد أعطى للحكومة الحق فى استئناف التقديرات .

وقرارات هذه اللجنة نهائية ، وقد نصت المادة ٨ من المرسوم بقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٥٣ على أنه لا يجوز الطعن أمام المحاكم فى قرارات لجان التقدير ولجان الاستئناف .

على أنه بحكم كون قرارات هذه اللجان قرارات إدارية نهائية ، فان لمحكمة القضاء الإدارى بمجلس الدولة حق النظر فيها وإلغائها لسبب من الأسباب الواردة بقانون إنشاء المجلس .

وقد أخذت محكمة القضاء الإدارى بهذا الرأى (١) ، وقضت بأن « لجان تقدير إيجار الأراضى الزراعية ولجان الاستئناف التى تفصل فى التظلمات المقدمة عن هذه التقديرات هى هيئات إدارية ، تباشر إختصاصات إدارية ، وأنه وإن امتنع على المحاكم المدنية التصدى لقراراتها سواء بالالغاء أو بوقف التنفيذ ، فانه بعد إنشاء مجلس الدولة أصبح من إختصاص محكمة القضاء الإدارى الفصل فى الطلبات التى يقدمها الأفراد أو الهيئات بالغاء القرارات الإدارية النهائية ، ولا يغير من الأمر شيئًا ما نص عليه من أن قرارات لجان الإستئناف نهائية ، إذ المقصود من ذلك هو وضع حد لمدارج التظلم الإدارى فى مسألة تقضى المصلحة العامة باستقرارها وثباتها » .

٩٢ — اعادة تقدير القيمة الايجارية : يظل معمولا بالتقدير لمدة عشر سنوات ، ثم يعاد إجراؤه . ويبدأ بهذه العملية قبل إنتهاء السنوات العشر بثلاث سنوات على الأكثر (٢) .

وهناك حالتان نص عليهما القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ يعاد فيهما التقدير قبل مضى العشر سنوات وهما :

---

(١) محكمة القضاء الإدارى فى حكم لها بتاريخ ٢٧ فبراير سنة ١٩٥١ ، مجموعة مجلس الدولة ، السنة الخامسة ، رقم ١٥١ ، ص ٦٥٧ .

(٢) نصت م ٢ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أنه يجب الشروع فى إجراءات إعادة التقدير قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، على أن هذا النص يعتبر أنه قد عدل بالمادة ١ من المرسوم بقانون ٥٣ لسنة ١٩٣٥ المعدلة بالقانون رقم ٢٢٥ لسنة ١٩٥١ التى أضافت إلى المادة الجملة الآتية : ويشرع فيه قبل نهاية كل فترة بثلاث سنوات على الأكثر .

(ا) — الأراضى التى تصبح قابلة للزراعة بعد عملية توزيع الضرائب ، فيقدر لها إيجار سنوى يعتمد من وزير الخزانة ، وتفرض الضريبة إبتداء من أول يناير من السنة التى حصل فى خلالها التقدير (م ٤ من القانون) .

(ب) — الأراضى الواقعة فى منطقة تنفيذ أعمال ذات منفعة عامة ، كأعمال الرى والصرف وغيرها ، وتزيد أو تنقص قيمتها الإيجارية السنوية بدرجة محسوسة نتيجة تنفيذ تلك الأعمال ، (م ٥ من القانون) (١) .

المبحث الرابع

سعر الضريبة وتحصيلها وتقادمها والمنازعات المتعلقة بها

§ ١ — سعر الضريبة

٩٣ — حدد القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ سعر الضريبة عند صدوره بنسبة ١٦ ٪ من الإيجار السنوى للأراضى إبتداء من أول يناير سنة ١٩٣٩ على ألا تزيد الضريبة على ١٦٤ قرشاً عن الفدان الواحد .

ثم صدر بعد ذلك القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٤٩ لخفض هذا السعر إلى ١٤ ٪ إبتداء من أول يناير سنة ١٩٤٩ وحذف الحد الأقصى المذكور ، إذ أن وجوده كان معيبا لأنه يحمل أطيان الأراضى الضعيفة جزءاً من الضريبة التى يجب أن تدفعها الأراضى القوية .

§ ٢ - تحصيل الضريبة

٩٤ — نصت المادة ١٥ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أن تدفع ضريبة الأطيان سنوياً ، وعلى أن تحدد بمرسوم مواعيد استحقاق الأقساط

---

(١) وفى هذه الحالة يصدر قرار من رئيس الجمهورية بإعادة تقدير القيمة الإيجارية لهذه الأراضى ويحدد هذا القرار بدء سريان الضريبة المعدلة ، ويجوز أن ينص فيه على سريانها من أول يناير من السنة التى صدر فيها (م ٥ من القانون معدلة بالقانون رقم ٦٣٧ لسنة ١٩٥٥) .

ومقدار كل منها . وقد صدر المرسوم المشار إليه فى ٤ إبريل سنة ١٩٤٠ ، وقسم الضريبة لأول مرة إلى قسطين : قسط شتوى ، يستحق عن النصف الأول من السنة وينتهى تحصيله فى آخر يونيه من كل عام ، وقسط صيفى يستحق عن النصف الباقى من السنة ، وقسم المرسوم المذكور كل قسط من القسطين إلى حصص بحسب مواعيد ومقادير بينها فى جدول مرفق به .

والقسط الشتوى يتراوح بين ربع الضريبة السنوية وثلثها ويحصل فى موسم حصاد المحصولات الشتوية ، وأهمها القمح وذلك فى مايو ويونيه ، أما القسط الصيفى فيتراوح بين ثلثى الضريبة السنوية وثلاثة أرباعها ، ويحصل فى موسم حصاد المحصولات الصيفية وأهمها القطن وذلك فى سبتمبر وأكتوبر ، وتختلف نسبة كل من القسطين إلى مجموع الضريبة باختلاف أهميــــة كل من المحصولات الشتوية والصيفية فى كل محافظة .

ولما نشبت الحرب العالمية الثانية واضطرت الحكومة إلى تقييد زراعة القطن والتوسع فى زراعة الحبوب ، عدل الجدول المذكور الملحق بمرسوم سنة ١٩٤٠ عدة مرات فى السنوات ١٩٤١ و ١٩٤٢ و ١٩٤٣ و ١٩٤٩ ثم صدرت مراسيم بجداول جديدة فى السنوات ١٩٥٠ و ١٩٥١ و ١٩٥٤ ، عدلت مواعيد ومقادير الحصص تعديلا يتفق مع القوانين التى تحدد الزراعات ، وقد أضاف القرار الجمهورى بتاريخ ٢٣ أبريل سنة ١٩٥٨ إلى الجدول المرافق للمرسوم الأخير بيانا بتحديد مواعيد أقساط ضريبة الأطيان بمحافظة دمياط .

الورد
وتحصل الضريبة بطريق الوارد وبواسطة الصيارف ، وللخزانة العامة فى تحصيل الضريبة المتأخرة حق امتيــــاز على الأراضى المستحقة عليها الضريبة وكذلك على ثمارها ومحصولاتها وعلى المنقولات والمواشى التابعة لها (م ١٦ من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩) .

وفى حالة عدم دفع الضريبة فى المواعيد المقررة تحصل بطريق الحجز الأدارى على الثمار والمحصولات والآلات والمواشى، وإذا لم تكف أثمانها فعلى العقار نفسه ، وذلك طبقاً لأحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى [١] .

ولا يترتب على المعارضة فى قيمة الضريبة وقف دفع المطلوب منها (م ١٧ من القانون) وعلى المكلف أن يدفع الضريبة المطلوبة منه أولا، ثم يعارض بعد ذلك فى إستحقاقها ، مطالبا باسترداد مادفعه بغير وجه حق وهذا تطبيق لقاعدة « الدفع ثم الاسترداد » [٢] .

§ ٣ — تقسيط الضرائب التى يتأخر ربطها عن استحقاقها

٩٥ — أضاف القرار بقانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٦٠ فقرة جديدة إلى م ١٥ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ تنص على تقسيط الضريبة التى يتأخر ربطها عن وقت إستحقاقها بسبب الاجراءات ، على عدد من السنوات مماثل لعدد سنوات التأخير ، على ألا تجاوز مدة التقسيط خمس سنوات وذلك فى الحالتين الآتيتين :

(١) حالة الزيادة فى الضريبة الناتجة عن تنفيذ أعمال ذات منفعة عامة طبقا للمادة ٥ من القانون (رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩) .

(٢) حالة الضريبة المستحقة على الأراضى التى تنتقل ملكيتها من الحكومة إلى الأفراد ، طبقا للمادة ٦ من القانون (رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩) .

---

(١) وهو القانون الذى حل محـل الأوامر العالية الصادرة فى ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ و٤ نوفمبر سنة ١٨٨٥ و٢٦ مارس سنة ١٩٠٠ التى تشير اليها المادة ١٥ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ .

(٢) وتقبل سندات الاصلاح الزراعى فى أداء الضريبة على الأطيان التى لم يسبق ربط ضرائب عليها قبل العمل بقانون الاصلاح الزراعى ممن استحقها من الحكومة لأول مرة أو من ورثته (مرسوم بقانون ١٨٧ لسنة ١٩٥٢ م ٦ معدلة بقانون ٢٧٠ لسنة ١٩٥٣) .

ذلك أن إجراءات تقدير القيمة الإيجارية الجديدة فى الحالة الأولى تستغرق وقتا طويلا، كذلك قد تطول الإجراءات التى تتخذها مصلحة الأملاك الأميرية حتى اعتماد البيع فى الحالة الثانية ، فرأى المشرع تحقيقا للعدالة ، ورغبة فى التيسير على الممولين تقسيط الضريبة المستحقة عليهم فى هاتين الحالتين بالشروط المذكورة .[١]

§ ٤ — تقادم الضريبة

٩٦ — نصت المادة الأولى من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ الصادر فى ٢٦ ديسمبر سنة ١٩٥٣ على أن الضرائب والرسوم المستحقة للدولة أو لأى شخص اعتبارى عام تتقادم بخمس سنوات ، ما لم ينص القانون على مدة أطول ، ولما كان قانون ضريبة الأطيان (القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩) لم يحدد مدة خاصة للتقادم فى هذه الضريبة ، فان حكم المادة السابقة هو الواجب تطبيقه [٢] . ويبدأ سريان التقادم من نهاية السنة التى تستحق عنها الضريبة (المادة ١/٣٧٧ من القانون المدنى) .

ويعتبر تنبيها قاطعا للتقادم : ورد الضريبة ، وإعلانات المطالبة ، والإخطارات، إذا سلم أحدها إلى الممول أومن ينوب عنه قانونا ، أو أرسل اليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول (القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ م ٢).

أما حق الممول فى المطالبة برد الضرائب التى دفعت بغير وجه حق فيتقادم

---

(١) يراجع قرار وزير الخزانة بإقليم مصر رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦٠ (بتعديل القرار رقم ٤١ لسنة ١٩٥٨ فى شأن التفويض بالاختصاصات) فيما يتعلق بالجهة التى تعتمد تقسيط الضريبة .

(٢) كانت مدة التقادم قبل صدور القانون المذكور ثلاث سنوات تطبيقا لنص المادة ٣٧٧ من القانون المدنى .

بثلاث سنوات (المادة ٢/٣٧٧ مدنى) (١) تبدأ من يوم دفعها ، إلا إذا ظهر الحق فى طلب الرد بعد إجراءات اتخذتها الجهة التى قامت بالتحصيل ، فيبدأ التقادم من تاريخ إخطار الممول بحقه فى الرد بموجب كتاب موصى عليه (القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ م ٢).

وينقطع التقادم بإرسال طلب الرد إلى الجهة المختصة بكتاب موصى عليه مع علم الوصول (م ٢/٣ من القانون المذكور) .

وسبب التفرقة فى مدة التقادم بين الحكومة والممول هو أن الممول يستطيع أن يرفع دعواه فى الحـــال للمطالبة برد ما أخذ منه بغير حق بينما تتميز الإجراءات الإدارية غالبا بالبطء وتحتاج إلى وقت أطول .

§ ٥ — اختصاص النظر فى المنازعات الخاصة بضريبة الاطيان

٩٧ — تنص المادة ١٨ من القانون رقم١١٣ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه على أنه لا يجوز للمحاكم النظر فى أى طعن يتعلق بضريبة الأطيـان . ذلك أن ربط الضرائب بوجه عام يكون بقرارات تصدرها لجان إدارية ، ولا تملك المحاكم إلغاء هـذه القرارات ، ولا وقف تنفيذها ، وإن كانت تملك التعويض عما قد يترتب عليها من أضرار ، إذا صدرت على خلاف ما يقضى به القانون .

أما القضاء الإدارى فله، على العكس من القضاء العادى ، حق إلغاء القرارات الإدارية الصادرة فى شأن هذه الضريبة إذا توافرت الشروط التى نص عليها قانون مجلس الدولة ، وحق وقف تنفيذها ، إلى جانب حقه فى الحكم بالتعويض (٢).

---

(١) لم يعدل القانون ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ مدة تقادم حق الممول فى أن يسترد ما دفعه بغير وجه حق ، ولذا يرجع إلى القاعدة العامة الواردة بالمادة ٢/٣٧٧ من القانون المدنى المشار اليه .

(٢) عندما صدر القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ كانت المادة ١٦ من لائحة ترتيب المحاكم =

ويلاحظ أن قانون تنظيم مجلس الدولة (القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ ثم القانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ الذى حل محله)، ينص على أن يكون الفصل فى منازعات الضرائب من اختصاص القضـــاء الإدارى وحده . على أن هذا الاختصاص لم ينفذ إنتظارا لصدور قانون تنظيم الإجراءات أمام مجلس الدولة (قانون ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ م ٢/٧٣ ، ثم قانون ٥٥ لسنة ١٩٥٩ م ٢/٣) .

المبحث الخامس

التخفيف عن صغار الملاك

٩٨ — نصت المادة ٢١ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على تخصيص مبلغ يوازى جزءا من ستة عشر من الضريبة للتخفيف عن صغار ملاك الأراضى الزراعية ابتداء من أول يناير سنة ١٩٤٠ على أن يزاد إلى مثليه ابتداء أول يناير سنة ١٩٤١ وتركت تحديد فئات صغار الملاك ، ونسب التخفيف عنهم فى حدود المبلغ المشار إليه إلى قانون يصدر فيما بعد .

٩٩ — **مرور الاعفاء** : وقد صدر لتنفيذ هذا النص القانون رقم ٦٩ لسنة ١٩٤٠ ، الذى ألغى وحل محله القانون ٦٩ لسنة ١٩٤٢ الذى عدل عدة مرات ، ثم استعيض عنه بالقانون الحالى وهو القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣

= تنص على أنه ليس للمحاكم النظر فى المنازعات المتعلقة بأساس ربط الأموال الأميرية ، وقد استبق القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩١٩ المشار اليه هذا الحكم بالنسبة إلى ضريبة الأطيان فى المادة ١٨ منه . ألغيت بعد ذلك لائحة ترتيب المحاكم، وحل محلها قانون نظام القضاء ، بمقتضى القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٤٩ ، الذى خلا من نص يمنع القضاء من النظر فى المنازعات المتعلقة بأساس ربط الضرائب، وفسرت ذلك مذكرته الإيضاحية، بأنه لاضرورة لمثل هذا النص لان ربط الضرائب يكون بقرارات تصدرها لجان إدارية ، وهى بذلك ، مثل كل القرارات الادارية لا تملك المحاكم تأويلها ولا وقف تنفيذها ، وإن كانت تملك التعويض عما قد يترتب عليها من أضرار ، إذا صدرت على خلاف ما يقضى به القانون ، كذلك فعل المشرع عند اصداره قانون السلطة القضائية (القرار بقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٩) .

الصادر فى ٢٢ يوليه ، وقد نص فيه على إعفاء كل ممول من الضريبة المربوطة على أطيانه إذا لم تتجاوز أربعة جنيهات فى السنة . أما الممولون الذين تتجاوز الضريبة المربوطة على أطيانهم أربعة جنيهات فى السنة ولا تزيد على عشرين جنيها ، فانهم يعفون من أربعة جنيهات من الضريبة فى السنة ، سواء فى الحالتين من اكتسب ملكيته تنفيذا لقانون الإصلاح الزراعى الصادر بالمرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ ، ومن اكتسبها عن طريق آخر (١) .

١٠٠ — الحرمان من الاعفاء : يحرم من الإعفاء ، ولمدة خمس سنوات فقط (وذلك عدا الجزاءات الأخرى) كل من يتأخر من صغار الملاك عن تقديم إقرارات أو يضمنها بيانات خاطئة — يترتب عليها الإعفاء أو

---

(١) كانت المادة ٤ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ تنص على عدم سريان الإعفاء المذكور على الممولين الذين يكتسبون ملكياتهم تنفيذا للمادة التاسعة من قانون الاصلاح الزراعي المشار اليه ، فيما اكتسبوه عن هذا الطريق . فاذا فرض وكان لأحدهم ملكية سابقة أو لاحقة للملكية التى اكتسبها عن طريق الاصلاح الزراعى ، وكانت هذه الملكية تخضع لقانون الإعفاء والتخفيف ، فيطبق عليها فى هذه الحالة هذا القانون ، من غير أن تتأثر بالضريبة المقررة على الأطيان التى اشتراها تنفيذاً لقانون الاصلاح الزراعى ، إلا فى حالة زيادة مجموع الضريبة المستحقة عن كافة الملكية على عشرين جنيها ، وقيل وعدم معاملة صغار الممولين الذين يكتسبون ملكياتهم عن طريق قانون الاصلاح الزراعى ، بقانون الإعفاء والتخفيف فيما اكتسبوه من ملكية عن طريق الاصلاح الزراعى ، إنهم يتمتعون بامتيازات كبيرة لا يتمتع بها زملاؤهم الآخرون ، إذ أنهم يشترون الملكيات المذكورة بأثمان تقل كثيرا عما كانت تساويه قبل صدور قانون الاصلاح الزراعى هذا فضلا عن أنها تقسط عليهم على سنوات طويلة ، ويكاد القسط الذى يدفعونه سنويا يقل عن نصف إيراد هذه الأطيان (من المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣) .

على أن المادة ٤ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ المشار اليها ، ألغيت بمقتضى القرار بقانون رقم ١٧٧ لسنة ١٩٦١ الذى عمل به من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية (١٢ نوفمبر سنة ١٩٦١ — العدد ٢٦٠) — بذلك أصبح صغار الملاك الذين اكتسبوا ملكيتهم تنفيذاً لقانون الاصلاح الزراعى ينتفعون بقواعد تخفيض الضريبة ، أسوة بصغار ملاك الأراضى الزراعية الآخرين ، وقد استفاد من هذا القانون مايقرب من مائة وخمسين ألف أسرة يقدر ما كانوا يدفعونه طبقاً للقانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ بمبلغ ستمائة ألف جنيه فى السنة .

التخفيف من الضريبة المستحقة بدون وجه حق ـ إذا كان ممن يلزمهم القانون بذلك.

١٠١ — إجراءات الحصول على الاعفاء : يبين القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ وقرار وزير المالية والاقتصاد رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٣ ما يجب اتخاذه من إجراءات للحصول على الإعفاء المذكور ، وتتلخص فيما يلى :

يجرى الاعفاء من الضريبة أو تخفيضها كل سنة على أساس الضريبة المربوطة على تكليف كل ممول بالبلد الواحد فى أول يناير من نفس السنة ، من غير حاجة إلى تقديم إقرار من الممول، أما ما يطرأ من تغيير على التكليف أثناء السنة سواء بالزيادة (مما يحرم من الانتفاع بالاعفاء أو التخفيف) أو النقص (مما يجعل الاعفاء أو التخفيف مستحقا) ، فلا يعتد به .

وقد جاء بالقرار الوزارى رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٣ المشار اليه بهذا الصدد أن العبرة فى إستحقاق الاعفاء أو التخفيف « بالتكليف » ، غير أن مجلس الدولة رأى ـ بحق — أن العبرة فى إستحقاق الاعفاء أو التخفيف هنا هى « بالملكية» لا بنقل التكليف ، وأنه إذا كانت م ٣ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ قد ربطت بين الاعفاء والتكليف إلا أنه يتضح من المذكرة الايضاحية للقانون أن المشرع قصد بالتكليف فى هذه المادة « الملكية » (١) .

على أنه يجب على الممول أن يقدم إقراراً فى الحالات الآتية :

(ا) — إذا كان للممول أكثر من تكليف وتصرف فى بعض أطيانه بحيث أصبح بموجب هذا التصرف مستحقا للإعفاء أو التخفيف طبقا للقانون .

---

(١) فتوى شعبة الشئون المالية والاقتصادية بمجلس الدولة رقم ١٤٩٨ فى ٢٥ مارس سنة ١٩٥٤ (مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة — السنة الثامنة إلى منتصف التاسعة ، رقم ٢٢١ ص ٢٤٧) .

(ب) — إذا آلت إلى الممول المستفيد بالاعفاء أو التخفيف ملكية أطيان يترتب عليها أن تجاوز الضريبة المربوطة على أطيانه عشرين جنيها فى السنة .

ويقدم الممول الاقرار فى خلال ثلاثة أشهر من تاريخ شهر المحرر المثبت للتصرف، إما بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه إلى صراف الناحية، على أنموذج خاص يعطى مجانا من الصراف ، ويحتوى على البيانات الآتية :

(ا) — تكليف الممول واسم الناحية و المركز والمحافظة الواقعة بها الأطيان وصفة مقدم الأقرار بالنسبة لكل تكليف.

(ب) — مساحة أطيان كل تكليف ، ومقدار الأموال السنوية المربوطة عليه ، وما يخص الممول من أطيان وأموال سنوية فى كل تكليف .

(ج) — إقرار من الممول بأن الأطيان الموضحة بالأقرار هى كل ما يملكه أو يستحقه فى كل أنحاء الدولة .

١٠٢ — **الجزاءات** : نص القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ فى المادة السادسة منه على الجزاءات التى يتعرض لها كل ممول يتأخر عن تقديم الاقرار ، أو يقدمه متضمنا بيانات خاطئة يترتب عليها إعفاؤه أو التخفيف عنه بدون وجه حق من الضرائب المستحقة على أطيانه ، وهى :

(١) — الحرمان من الانتفاع بأحكام القانون (٣٧٠ لسنة ١٩٥٣) لمدة خمس سنوات .

(٢) — غرامة مساوية للمبلغ الذى أراد الافادة منه بغير وجه حق ، تفرض عليه من مدير عام مصلحة الأموال المقررة . ويجوز التظلم من هذا القرار إلى وزير الخزانة الذى يفصل فيه نهائيا ، ولا يجوز الطعن فى قراره أمام أية جهة قضائية .

ويجوز إعفاء الممول من الغرامة بقرار من وزير الخزانة أو من ينيبه عنه ، وذلك فى حالة ما إذا قام من تلقاء نفسه ، وقبل كشف عدم صحة البيانات المقدمة منه ، بتقديم الإقرار ، أو تصحيح البيانات المقدمة منه .

(٣) — رد جميع مايكون قد خصم للممول من مبالغ بغير وجه حق إذا كان الاعفاء أو التخفيف قد وقع فعلا .

(٤) — جواز الحكم على الممول فى جميع الأحوال بالحبس لمدة لاتجاوز شهرا .

ولجميع المبالغ والغرامات المذكورة نفس الامتياز المقرر لضريبة الأطيان ، وتحصل بطريق الحجز الإدارى .

المبحث السادس
الضرائب والأموال الأخرى التى تحصل إلى جانب ضريبة الأطيان

١٠٣ — يوجد إلى جانب ضريبة الأطيان بعض ضرائب إضافية، وأموال تحصل من ملاك الأراضى الزراعية وقد تحصل من مستغليها وأهمها : الضريبة الاضافية للدفاع ، والضريبة الاضافية على ما يزيد على ٢٠٠ فدان ، والضريبة الاضافية التى تفرضها مجالس المحافظات ، وأجور رى الأراضى التى تروى بواسطة طلمبات وآلات الحكومة .

وسنتكلم على كل منها فى مطلب مستقل .

المطلب الاول
الضريبة الأضافية للدفاع

١٠٤ — فرضت هذه الضريبة من أول يوليه سنة ١٩٥٦ بمقتضى قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ ، رغبة فى مواجهة بعض النفقات اللازمة لدعم الدفاع عن البلاد ، كما سبق القول فى مقدمة الكتاب .

وكان سعرها ٣,٥ ٪ من الإيجار السنوى للاراضى الزراعية المفروضة عليها ضريبة الأطيان ، وتدفع مع أقساطها وبنسبتها وتأخذ حكمها ، ولكنه ضوعف فأصبح ٧٪ اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٦٢ بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ ·

ويعفى من الضريبة الإضافية إذا كانت الضريبة الأصلية (ضريبة الأطيان) المربوطة على الأطيان لا تتجاوز أربعة جنيهات فى السنة ، فاذا تجاوزتها فلا اعفاء (الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون) .

ولا تدخل هذه الضريبة فى حساب الضريبة الإضافية المفروضة بمقتضى المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ بنسبة خمسة أمثال الضريبة الأصلية ، التى ستتكلم عليها فى المطلب التالى .

ويقع عبء هذه الضريبة على الزارع وحده ، إذا كان مالكا أو منتفعاً أو مستأجراً ، وعلى الزارع والمالك معا إذا كان الاستغلال بطريق المزارعة . (الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون) .

والذى يحصل الضريبة هو الممول الأصلى (وهو المالك أو صاحب حق الانتفاع) (الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من القانون) ، وعليه أن يوردها الى الخزانة العامة مع الضريبة الأصلية (م ٥ من القانون) ·

المطلب الثانى

الضريبة الأضافية على ما يزيد على ٢٠٠ فدان

١٠٥ — **أساس فرض الضريبة** : نص المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ بالإصلاح الزراعى الصادر فى ٩ سبتمبر سنة ١٩٥٢ على أنه لا يجوز لأى شخص أن يمتلك أكثر من مائتى فدان من الأراضى الزراعية ، وقرر

استيلاء الحكومة فى خلال الخمس السنوات التالية لتاريخ العمل به على ملكية مايزيد على المائتى فدان التى يستبقيها المالك لنفسه ، وأباح القانون للمالك أن يتصرف خلال الخمس السنوات المذكورة فيما لم تستول عليه الحكومة إلى أولاده، (على ألا يزيد مايتصرف فيه عن خمسين فدانا للولد الواحد من أولاده، ومائة فدان لجميع الأولاد) وإلى صغار الزراع وخريجى المعاهد الزراعية بشروط نص عليها (م ٤ من المرسوم بقانون المذكور معدلة بالمرسوم بقانون ٣١١ لسنه ١٩٥٢ ، وبالقوانين رقم ١٠٨ و ٣٠٠ و٣٩٧ لسنة ١٩٥٣ و٢٦٨ لسنة ١٩٥٦) .

وقد خفض هذا الحد بعد ذلك إلى مائة فدان بمقتضى القرار بقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٦١ المعدل بالقرار بقانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٦١ .

ولكى يسارع الملاك إلى بيع أراضيهم الزائدة إلى صغار الزراع وغيرهم ممن أباح القانون البيع لهم ، وتحقيقا للمساواة بين من استولت الحكومة على القدر الزائد من املاكهم وبين من لم يحل دورهم فى الاستيلاء ،فرضت المواد ٢٥ وما بعدها ضريبة إضافية إبتداء من أول يناير سنة ١٩٥٣ ، وتنتهى باستيلاء الدولة على القدر الزائد على مايزيد على مائتى فدان ، بنسبة خمسة أمثال الضريبة الأصلية ، وهى المقصودة بالكلام هنا . ولم يعدل القرار بقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٦١ هذا الحد بالنسبة إلى الضريبة الاضافية كما فعل بالنسبة إلى الملكية .

١٠٦ — **ربط الضريبة** : تربط هذه الضريبة الإضافية على أساس مجموع ضرائب الأطيان الأصلية المقررة على المكلف فى جميع أنحاء البلاد فى أول يناير من كل سنة .

وإذا كان للممول نصيب فى تكاليف مشتركة بسبب ميراث أو بأى سبب

آخر ، ويدعى فى ربط الضريبة الإضافيـة مجموع ما يؤديه الممول من ضرائب الأطيـــان فى تـكاليفه الخاصة مضافا إليه ما يخصه من هـذه الضرائب فى التـكاليف المشتركة .

ولا يستنزل من الضرائب الإضافية المربوطة على الممول فى تطبيق أحـكام قانون الإصلاح الزراعى ما يـكون من الضرائب متعلقـا بأرض حصل فيها تصرف من التصرفات التى نص قانون الاصلاح الزراعى على عدم الاعتداد بهـا والتى بينها فى المادة الثالثة منه (م ٢٦ من القانون) .

١٠٧ — **اقرار الممول** : يجب على كل ممول ينطبق عليه أحكام قانون الاصلاح الزراعى أن يقدم فى شهر يناير من كل سنة إقرارا يبين فيه مقدار الأطيان التى يملـكها أو يـكون له نصيب فى منفعتها ومقدار الأموال المربوطة عليها .

ويقدم هذا الاقرار لصراف الناحية التى يدفع فيها أكبر جزء من ضريبة الأطيان .

وإذا لم يقدم الممول الاقرار المشار إليه فى الميعاد المحدد أو ضمنه بيانات غير صحيحة بقصد التهرب من دفع الضريبة الإضافية كلها أو بعضهـا ، فرضت عليه غرامة تعـادل خمسة أمثال الضريبة التى ضاعت أو كانت تضيع على الخزانة العامة بسبب عدم تقديم الاقرار فى الميعاد المحدد أو بسبب البيانات غير الصحيحة التى ضمنها إقراره ، وذلك فضلا عن إلزامه بأداء الضريبة ذاتها .

وتقضى بالغرامة المذكورة لجان ألفهـا وزير الخزانة فى كل مديرية لهـذا الغرض (١) . وقرارات هذه اللجان غير قابلة للطعن . (م ٢٧ من القانون معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٢٧١ لسنة ١٩٥٢ و م ٢٨) .

---

(١) قرار وزير المالية والاقتصاد رقم ٤٣ لسنة ١٩٥٣ .

ويسرى على تحصيل هـذه الغرامة الأحكام التى تسرى على تحصيل الضريبة الاضافية (م ٢٩) .

١٠٨ — **أحوال عدم استحقاق الضريبة** : (ا) — لا تستحق الضريبة الاضافية عن الأطيان التى يحصل التصرف فيها حتى تاريخ حلول القسط الأخير من الضريبة الأصلية متى كان هـذا التصرف قد حصل إلى الأولاد وفقا للقانون (م ٤ بند ا) بعقد ثابت التاريخ قبل حلول القسط الأخير المذكور ، أو إلى صغار المزارعين وخريجى المعاهد الزراعية وفقا للقانون ، (م ٤ بند ب و حـ) بعقد مصدق عليه من المحكمة الجزئية قبل التاريخ المذكور (م ٢٩ معدلة بالقانون ١٠٨ لسنة ١٩٥٣) (١) .

(ب) — كذلك لا تستحق الضريبة الاضافية على الأطيان المستثناة من حكم المادة الأولى من القانون، والتى بينتها المادة الثانية منه (م ٣٠ معدلة بالقانون ١٠٨ لسنة ١٩٥٣) (٢) .

---

(١) ويجب أن تكون التصرفات إلى الأولاد ، وأحكام صحة التعاقد الخاصة قد سجلت قبل أول يوليه سنة ١٩٥٩ . أما التصرفات إلى صغار المزارعين وخريجى المعاهد الزراعيه ، وأحكام صحة التعاقد الخاصة بها فيجب أن تكون قد سجلت قبل يوم ٨ مايو سنة ١٩٦٣ إذا كان تصديق المحكمة الجزئية أو إثبات تاريخ العقد سابقا على يوم أول أبريل سنة ١٩٥٥ . فاذا كان التصديق أو إثبات التاريخ أو تسجيل عريضة دعوى صحة التعاقد لاحقا على أول أبريل سنة ١٩٥٥ وجب أن يكون تسجيل التصرف أو الحكم فى دعوى صحة التعاقد قد تم قبل ٨ مايو سنة ١٩٦٣ أو خلال سنة من تاريخ تصديق المحكمة أو ثبوت التاريخ أو صدور الحكم، أى هذه المواعيد أبعد.

ويترتب على مخالفة هذا الحكم الحق فى الاستيلاء وفقا للمادة الثالثة من القانون ، وكذلك استحقاق الضريبة الإضافية كاملة إعتباراً من أول يناير سنة ١٩٥٣ حتى تاريخ الاستيلاء (م ٢٩ ، فقرة رابعة مضـافة بالقانون رقم ٢٤٥ لسنة ١٩٥٥ ومعدله بالقانونين ٦٥١ لسنة ١٩٥٥ و ٢٩٨ لسنة ١٩٥٦ والقرار بقانون رقم ٨٥ لسنة ١٩٦٢) .

(٢) تتلخص الاستثناءات المشار إليها فى المتن فيما يلى :

١٠٩ — تحصيل الضريبة : تحصيل الضريبة الاضافية مع القسط الأخير للضريبة الأصلية ، وفى حالة التأخر عن الدفع تحصل بطريق الحجز الادارى وللحكومة فى تحصيلها ما لها فى تحصيل الضريبة الأصلية من حق الامتياز(م٢٩) .

= (ا) الأراضى التى تمتلكها الشركات والجمعيات زيادة على مائتى فدان لاستصلاحها وبيعها (م ٢ فقرة ا من قانون الاصلاح الزراعى معدلة بالقانونين ٨٤ لسنة ١٩٥٧ و ٦٠ لسنة ١٩٦٠) وعليها أن تتصرف فيها حسب القانون .

فاذا زادت ملكية المتصرف اليه على مائتى فدان ، أو انقضت المواعيد التى يجب فيها على الشركات أو الجمعيات التصرف فى الزيادة ، فتستولى الحكومة على الزيادة لدى مالكها ، مع تعويضه وفقا لأحكام المادتين ٥ و ٦ من القانون ، وعلاوة على ذلك تسرى على هذه الزيادة أحكام الباب الرابع من القانون الخاصة بالضريبة الإضافية .

(ب) الأراضى البور والأراضى الصحراوية التى يمتلكها الأفراد زيادة على مائتى فدان ، لاستصلاحها ، والتى لم يمض على تملكهم لها خمس وعشرون سنه من تاريخ الترخيص فى الرى من مياه النيل أو الآبار الارتوازية (م ٢) فقرة ب من القانون معدلة بالقانون رقم ١٤٨ لسنة ١٩٥٧) وتطبق أحكام تحديد الملكية بعد ذلك .

(حـ) الأراضى التى تملكها الشركات الصناعية زيادة على مائتى فدان إذا كانت ضرورية للاستغلال الصناعى (فى الحدود المبينة بالمادة ٢ فقرة حـ من القانون معدلة بالقانون رقم ٨٤ لسنة ١٩٥٧) .

(د) الأراضى الزائدة على مائتى فدان التى تمتلكها الجمعيات الزراعية العلمية الموجودة قبل صدور القانون ، متى كانت هذه الأراضى ضرورية لتحقيق أغراضها (م ٢) فقرة د من القانون مضافة بالقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٥٣) .

(هـ) الأراضى الزائدة على مائتى فدان التى تمتلكها الجمعيات الخيرية الموجودة قبل صدور القانون بشرط ألا تزيد على ما كانت تمتلكه قبل صدوره (م ٢ فقرة هـ مضافة بالقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٥٣) .

(و) الاراضى التى يمتلكها الدائن زيادة على مائتى فدان بسبب نزع ملكية مدينه ورسو المزاد عليه طبقا للمادة ٦٦٤ من قانون المرافعات (م٢ فقرة و معدلة بالقانون ٢٤٥ لسنة ١٩٥٥) ويجوز للحكومة أن تستولى على الزيادة بعد مضى سنة من تاريخ رسو المزاد بالثمن الذى رسا به المزاد أومقابل التعويض المحدد فى القانون أيهما أقل — وإلى أن تستولى الحكومة على الزيادة يجوز للدائن أن يتصرف فيها دون تقيد بشروط المادة ٤ .

(ز) الاراضى التى يمتلكها الافراد زيادة عن مائتى فدان إذا كان سبب ملكيتهم لها هو =

وتقبل فى سداد هذه الضريبة الاضافية سندات الاصلاح الزراعى (م ٦ معدلة بالقانون رقم ٢٧٠ لسنة ١٩٥٣ والقرار بقانون رقم١٦٨ لسنة ١٩٥٨) .

المطلب الثالث

الضريبة الاضافية التى تفرضها مجالس المحافظات

١١٠ — كان القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٣٤ بشأن وضع نظام لمجالس المديريات (المحافظات الآن) ، يجيز لتلك المجالس أن تفرض رسوما إضافية على ضريبة الأطيان قد تصل إلى ١١ ٪ منها بشروط معينة نص عليها ، وتحصل مع ضريبة الأطيان وبالاضافة إليها (م ١٩) ، وتجوز زيادتها إلى ١٥ ٪ بناء على اقتراح مجلس الخدمات الاقليمى ، وموافقة اللجنة العليا ، على أن تخصص الزيادة لميزانية مجلس الخدمات الاقليمى (قانون رقم ٦ لسنة ١٩٥٦ فى شأن الوحدات المجمعة م ١٧) .

١١١ — كذلك كان لمجالس المديريات أن تفرض رسوما إضافية لضريبة الأطيان لمدة معينة . بما يوازى تكاليف إنشاء ما يدخل فى حدود المديرية من الطرق الاقليمية وتعديلها ورصفها وما يستلزمه ذلك من أعمال صناعية ، ولا تكون هذه الرسوم نافذة إلا إذا صادق عليها مجلس الوزراء وصدر بها مرسوم (القانون رقم٢٤ لسنة ١٩٣٤ م ١٩ مكررا مضافة بالمرسوم رقم ٣٤٧ لسنة ١٩٥٢) ، وهذه الرسوم من قبيل مقابل التحسين (١) .

= الوصية أو الميراث أو غير ذلك من طرق كسب الملكية بغير طريق التعاقد (م٢ فقرة ز مضافة بالقانون رقم ٢٦٧ لسنة ١٩٥٦) . وتستولى الحكومة على القدر الزائد مقابل التعويض المحدد ، إذا لم يتصرف المالك فى الزيادة بنقل ملكيتها خلال سنة من تاريخ تملكه أو تاريخ نشر القانون وهو ١٠ يونيه سنة ١٩٥٦ — أيهما أطول .

(١) راجع ص ١٠٧ ومابعدها من كتاب موجز فى المالية العامة ، للمؤلف .

١١٢ — ولما صدر قانون نظام الادارة المحلية الذى ألغى القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٣٤ ، نص على أن يفرض مجلس المحافظة (الذى حل محل مجلس المديرية مع توسيع سلطاته) ، ضريبة إضافية على ضرائب الأطيان فى المحافظة ويحدد سعرها بقرار منه إذا لم تجاوز ٥ ٪ من الضريبة الأصلية ، وبقرار من وزير الادارة المحلية، بعد موافقة اللجنة الوزارية للادارة المحلية، إذا زادت على ٥ ٪ بشرط ألا تجاوز ١٠ ٪ (١)، وما زاد على ذلك فى حدود ١٥ ٪ يكون بقرار من رئيس الجمهورية، بعد الاتفاق بين وزير الادارة المحلية ووزير الخزانة (م ٢٩ (ب) (١) من قانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقرار بقانون ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ معدلة بالقرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٣) .

وتوزع حصيلة هذه الضريبة الاضافية كالضريبة الأصلية بنسبة : ¼ لمجلس المحافظة ، و ¾ لمجالس المدن والمجالس القروية الداخلة فى دائرة المحافظة (م ٢٩ (ب) (١) و ٣٩ (ثالثا) و ٤٨ (ا) من قانون نظام الادارة المحلية) .

المطلب الرابع

أجور رى الأراضى التى تروى بواسطة طلمبات وآلات الحكومة

١١٣ — تقسط هذه الأجور حسب الأقساط وفى نفس المواعيد ، وبالاجراءات التى تحصل بها ضريبة الأطيان، وينتهى تحصيلها عند تعديل الضريبة على تلك الأراضى إذ يراعى فى تعديل قيمتها الايجارية إنتفاعها بالرى من مياه الطلمبات والآلات الحكومية (القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٤٢) .

---

(١) اللجنة الوزارية للاداره المحلية مشكلة من : وزير الإدارة المحلية، رئيسا، ووزراء : الخزانة والتخطيط ، والتربية والتعليم ، والتموين ، والثقافة والارشاد القومى ، والزراعة ، والصحة ، والإسكان والمرافق ، والدولة للشباب ، والداخلية ، والشئون الاجتماعية ، والعمل : أعضاء (القرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٣ ، والقرار الجمهورى رقم ١٢٣٤ لسنة ١٩٦٣) .

الفصل الثانى

الضريبة على العقارات المبنية

المبحث الاول

تعريف الضريبة وخصائصها ، وتطور تنظيمها

المطلب الاول

تعريف الضريبة وخصائصها

١١٤ — **تعريف الضريبة** : تنص المادة ٩ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذى ينظم هذه الضريبة على أنها مفروضة على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقارات التى تقدرها لجان التقدير ، وتنص المادة ١٢ من القانون نفسه على استبعاد ٢٠٪ من القيمة الإيجارية السنوية قبل تطبيق سعر الضريبة وذلك مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المالك بما فيها مصاريف الصيانة ، وتنص م ٢٥ من القانون أيضا على أن تؤدى الضريبة مقدما على قسطين متساويين .

فى ضوء هذه النصوص يمكن تعريف الضريبة على العقارات المبنية ، بأنها ضريبة مباشرة عينية ، على الدخل المقدر الصافى للعقارات المبنية وهى ضريبة سنوية.

ونتكلم فيما يلى على كل واحدة من هذه الخصائص .

١١٥ — **أولا - ضريبة مباشرة عينية**: الضريبة على دخل العقارات المبنية من الضرائب المباشرة على الدخل ، وهى فى الأصل عينية إذ لم يراع المشرع بالنسبة إليها ظروف الممول الشخصية ، فلم يقرر إعفاءات للأعباء العائلية وسعرها فى الأصل نسبى غير أن المشرع راعى إلى حد ما بعض عناصر شخصية الضريبية فأعفى منها العقارات التى لا يزيد صافى قيمتها الايجارية السنوية على ثمانية عشر جنيها بشروط معينة سنتكلم عليها فيما بعد . ثم جعل سعرها تصاعديا بمقتضى القرار

بقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦١ ، وقرر بعض اعفاءات منها بمقتضى القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ ، على ماسنراه فى موضعه .

١١٦ — ثانيا — ضريبة على الدخل وليس على رأس المال : تدل أحكام هذه الضريبة على أنها مفروضة على دخل العقار وليس على ملكيته ، فالمادة الأولى من القانون تعتبر فى حكم العقارات المبنية وتخضعها للضريبة ، الأراضى الفضاء بشرط أن تكون مستغلة أومستعملة ، والتركيبات التى تقام على أسطح أو واجهات العقارات بشرط أن تكون مؤجرة أو تكون مقابل نفع . والمادة التاسعة جعلت الضريبة تسرى على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، ونصت على أن يراعى فى تقدير تلك القيمة جميع العوامل التى تؤدى إلى تحديدها وعلى الأخص الأجرة المتفق عليها .

والمادة ٢٢ تنص على إعفاء العقار من الضريبة إذا خلا كله أو جزء منه من السكن ومما يحتويه مدة ثلاثة أشهر متوالية على الأقل ، ولم ينتفع به بأى وجه من أوجه الانتفاع ، أو إذا تهدم العقار أو تخرب كله أو بعضه إلى درجة تحول دون الإنتفاع به ، والمادة ٢٤ تنص على إعفاء العقار من الضريبة بمقدار ما يدخل منه فى المنفعة العامة اعتبارا من تاريخ الاستيلاء الفعلى عليه بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية .

كل ذلك يدل على أن الضريبة مفروضة على دخل العقارات المبنية وليس على ملكيتها .

١١٧ — ثالثا — ضريبة على الدخل المقدر وليس الفعلى : هذه الضريبة مفروضة على القيمة الايجارية السنوية للعقار التى تتولى تقديرها لجان إدارية ، وينبغى أن تراعى اللجان فى تقدير القيمة الايجارية للعقار جميع العوامل التى

تؤدى إلى تحديدها وعلى وجه الخصوص الأجرة المتفق عليها إذا كان العقد خاليا من شبهة الصورية أو المجاملة . ولا يزال أساس هذه الضريبة هو القيمة الايجارية كما تحددها لجان التقدير على الرغم من أن القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يتطلب من كل مالك أن يقدم إقراراً كتابيا مبينا به الايجار الفعلى لعقاره . يضاف إلى ذلك أن التقدير لا يجرى كل سنة ، بل يظل معمولا به لمدة عشر سنوات .

١١٨ — رابعا - ضريبة على الدخل الصافى : نص المشرع على أن يستبعد من القيمة الايجارية قبل تطبيق الضريبة عليها ٢٠ ٪ من تلك القيمة الايجارية مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المالك بما فيها مصاريف الصيانة فالضريبة إذن مفروضة على الدخل الصافى ، ولكنه ليس الدخل الصافى الفعلى ، إذ أن المشرع لم ينص على خصم المصروفات الفعلية ، وإنما نص على خصم مبلغ جزافى .

١١٩ — خامسا - ضريبة سنوية : الضريبة عن العقارات المبنية ضريبة سنوية ، فقد نصت المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المنظم لها على أن تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية ، ونصت المادة التاسعة على أن الضريبة تفرض عن أساس القيمة الايجارية السنوية ، وسنتها هى السنة الميلادية .

غير أن هذه الضريبة وإن كانت سنوية إلا أنها تدفع مقدما على قسطين أولها أثناء الخمسة عشر يوما الأولى من شهر يناير والثانى أثناء الخمسة عشر يوما الأولى من يوليه وذلك من باب التيسير على الممول .

المطلب الثانى

تطور تنظيم الضريبة

١٢٠ — كانت هذه الضريبة - وتسمى فى مصر عوائد الأملاك أو عوائد

المبانى - مفروضة حتى سنة ١٨٥٤ على الأملاك بمدينة القاهرة ، وعلى أملاك الوطنيين التى يسكنها الأجانب بمدينة الاسكندرية . وكان سعرها $\frac{1}{12}$ من القيمة الايجارية للمبنى ، وفى سنة ١٨٥٤ صدر أمر عال بفرضها على الأملاك بمدن القاهرة والاسكندرية ودمياط ورشيد ، وامتد تطبيقها بعد ذلك بمقتضى أمر عال آخر صادر فى سنة ١٨٦٧ على الأملاك بمدينة السويس وبنادر الوجهين البحرى والقبلى .

ولما أبيح للأجانب حق تملك العقارات داخل المدن وخارجها فى بلاد الدولة العثمانية (التى كانت مصر جزءا منها) بمقتضى قانون صادر فى سنة ١٨٦٧ بشرط أن يدفعوا الضرائب التى تفرض عليها ، رفض معظم الأجانب فى مصر أن يدفعوها بحجة أن العرف جرى فى مصر باعفائهم منها ، وأيدتهم فى ذلك المحاكم المختلطة. وفى سنة ١٨٨٣ أعدت الحكومة مشروعا يشمل أحكاما جديدة لتلك الضريبة ، وعرضته على الدول فوافقت عليه ، وصدر به أمر عال فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ ، إلا أن الأجانب أصروا على عدم دفع الضريبة رغم ذلك ، واضطرت الحكومة إلى إيقاف تنفيذ هذا الأمر ، وعرضت المسألة على مؤتمر عقد فى لندن سنة ١٨٨٥ ، وافقت فيه الدول على أن يدفع رعاياها ضريبة المبانى وترتب على ذلك أن الضريبة لم تطبق إلا من أول يناير سنة ١٨٨٦ .

وقد عدل الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ بالأمر العالى الصادر فى ١٩ ديسمبر سنة ١٨٩١ الذى أعفى من الضريبة البيوت التى لا يتجاوز إيجارها خمسة جنيهات مصرية سنويا ، والقانون رقم ٢ لسنة ١٩٠٩ الذى رفع سعر الضريبة فى مدينة القاهرة من ٨$\frac{1}{3}$٪ إلى ١٠ ٪ .

وفى سنة ١٩٣٧ عدل مرة أخرى بالمرسوم بقانون رقم ٨٩ بالغاء الأحكام الواردة به والخاصة بالأجانب ، وذلك على أثر عقد معاهدة مونترو وزوال

الامتيازات الأجنبية ، ثم عدل بالقانونين رقم ٢ لسنة ١٩٤٠ و ٦٤٥ لسنة ١٩٥٣ ، وظل الأمر العالى المذكور ساريا حتى صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى ٤ فبراير فألغاه وحل محله ، وقد نص فيه على تطبيقه ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٤ ، وقد عدل هذا القانون الأخير بمقتضى القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ والقرار الجمهورى بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٥٩ ، والقانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ والقرار بقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦١ والقرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ (١) .

١٢١ — نزول الحكومة عن الضريبة للمجالس المحلية : نزلت الحكومة عن الضريبة على العقارات المبنية للمجالس البلدية لمدن القاهرة والاسكندرية وبور سعيد ، ثم لباقى المجالس البلدية (٢) .

وتقوم مجالس المحافظات (٣) للمدن الثلاث المذكورة بالتقدير والربط

---

(١) صدر لتنفيذ القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ : قرار وزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤ ، وتعليمات باللائحه التنفيذية ، من وزير المالية والاقتصاد ، وتعليمات عن تنفيذ أحكامه من مصلحة الأموال المقررة ، وقرار وزارى رقم ١٤٢ لسنة ١٩٥٦ بتنفيذ المادة ٢٤ مكررا من القانون ، المضافة اليه بمقتضى القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ وقرار وزير الخزانة رقم ١ لسنة ١٩٦١ فى شأن تفسير بعض أحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

(٢) قانون ١٤٥ لسنة ١٩٤٩ م ٤٠ معدلة بقانون ٢٢١ لسنة ١٩٥٦ بالنسبة إلى المجلس البلدى لمدينة القاهرة — وقانون ٩٨ لسنة ١٩٥٠ م ٤٠ بالنسبة للمجلس البلدى لمدينة الاسكندرية — وقانون ١٤٨ لسنة ١٩٥٠ م ٤٠ معدلة بقانون ١٥٤ لسنة ١٩٥١ بالنسبة للمجلس البلدى لمدينة بور سعيد — وقانون ٦٦ لسنة ١٩٥٥ م ٤٢ (أولا) بالنسبة لباقى المجالس البلدية . ولما صدر قانون خاص بالمجلس البلدى لمدينة بور فؤاد (قرار بقانون رقم ١٤١ لسنة ١٩٥٩ نص فيه على أن الضريبة على العقارات المبنية تدخل فى إيرادات المجلس (م ٢٧ «٣») . ثم المادة ٣٩ (أولا) من قانون نظام الإدارة المحلية الذى حل محل القوانين المذكورة والصادر به القرار الجمهورى بالقانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ .

(٣) لما كانت مدن القاهرة والاسكندرية وبورسعيد هى نطاق محافظات القاهرة والاسكندرية =

والتحصيل فى دائرة اختصاص كل منها وتتبع فى ذلك أحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ (١).

أما بالنسبة لباقى البلاد ، التى لها مجالس مدن . والتى ليست لها مجالس ، فتقوم مصلحة الأموال المقررة بالتقدير والربط والتحصيل ، وتسدد المتحصل من البلاد التى لها مجالس إلى تلك المجالس كل بقدر نصيبه منها (م ٢/٧٦ من قانون نظام الادارة المحلية) (٢) .

المبحث الثانى

العقارات الخاضعة للضريبة والعقارات المعفاة منها وأحوال رفع الضريبة

= وبور سعيد ، فان الذى يمثل كلا منها هو مجلس المحافظة (م ٢ من قانون نظام الإدارة المحلية) ولمجلس المحافظة فى هذه الحالات موارد واختصاصات كل من مجلسى المحافظة والمدينة ، المقررة فى قانون نظام الإدارة المحلية . وتبين طريقة تشكيله بقرار من رئيس الجمهورية .

(١) قانون ١٤٥ لسنة ١٩٤٩ م ٢٠ (رابعا) معدلة بقانون ٥٢٢ لسنة ١٩٥٤ ، وقرار وزير الشئون البلدية والقروية رقم ١٥٧ لسنة ١٩٥٥ بالنسبة إلى المجلس البلدى لمدينة القاهرة — وقانون رقم ٩٨ لسنة ١٩٥٠ م ٢٠ (رابعا) معدلة بقانون ٥٢٣ لسنة ١٩٥٤ ، وقرار الوزير رقم ٩٥١ لسنة ١٩٥٤ بالنسبة إلى المجلس البلدى لمدينة الاسكندرية — وقانون ١٤٨ لسنة ١٩٥٠ م ٢٠ (رابعا) معدلة بقانون ٢٨٧ لسنة ١٩٥٦ بالنسبة للمجلس البلدى لمدينة بور سعيد .

(٢) كان القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية ينص فى مادته ٤٢ على أن يسدد المتحصل من ضريبة العقارات المبنية من البلاد التى لها مجالس بلدية إلى وزارة الشئون البلدية والقروية ليتولى وزيرها توزيعه ، مع حصيلة باقى الموارد التى نزلت عنها الحكومة للمجالس البلدية على تلك المجالس كلها أو بعضها ، تبعا لحاجاتها من المشروعات العامة ، وللوزير أن يخصص مبالغ لمجالس بلدية غير خاضعة للقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ .

المطلب الأول

العقارات الخاضعة للضريبة

أخضع المشرع لهذه الضريبة العقارات المبنية ، والأراضى الفضاء المستغلة أو المستعملة ، والتركيبات التى تقام على أسطح أو واجهات العقارات .

١٢٢ — (ا) **العقارات المبنية** : وهذه تخضع للضريبة أيا كانت مادة بنائها ، فيدخل فى ذلك الحجر والطوب والخشب والزجاج وغيرها من المواد ، وأيا كان الغرض الذى تستخدم فيه ، فيشمل ذلك البيوت والدهبيات والعائمات والمصانع والمعامل والوابورات والحوانيت والمحالج والمطاحن والمتاجر وما إلى ذلك .

وتفرض الضريبة سواء أكانت المبانى دائمة أم غير دائمة ، مقامة على الأرض أو تحتها (١) أو على الماء ، وسواء أكانت مشغولة بعوض أو بغير عوض .

وتسرى الضريبة على الدهبيات ووابورات البحر إذا بقيت عند مراسيها ولم تبرحها ، إما إذا كانت تقوم برحلات نيلية فى بعض أوقات السنة ، وتبقى عند مراسيها فى البعض الآخر فلا تخضع للضريبة .

ولا يدخل ضمن العقارات التى تخضع للضريبة المنشآت المؤقتة كالأكشاك والسرك وحوامل الإعلانات إذا لم تمض على إقامتها سنة ، وذلك على عكس الأكشاك الخشبية المثبتة فى الأرض بطريقة لا يمكن معها تحويلها من مكانها ، والمعدة لتوزيع الصحف والجرائد والمطبوعات أو لبيع السجاير وغيرها والمقامة فى شوارع المدن سواء استعملها المالك بنفسه أو أجرها لغيره (٢) .

---

(١) فيشمل ذلك خزانات البترول والبنزين المقامة فوق سطح الأرض و تحته .

(٢) التعليمات الملحقة بالقرار الوزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤ . (م ٣ ، بند ج) ، —

١٢٣ — (ب) **الأراضي الفضاء المستغلة أو المستعملة** : اعتبرها المشرع في حكم العقارات المبنية وأخضعها للضريبة سواء أكانت ملحقة بالمباني أم مستقلة عنها ، وسواء أكانت مسورة أم غير مسورة ، ما لم تكن هذه الأراضي مجاورة لمساكن العزب ومستعملة أجرانا خاصة لأهالي القرية فلاتخضع للضريبة (١) .

ويشترط لخضوع الأراضي الفضاء أن تكون مستغلة أو مستعملة في غير الزراعة، أما إذا كانت مزروعة فانها تخضع لضريبة الأطيان وليس لضريبة المباني.

أما أراضي البناء غير المستغلة أو غير المستعملة والتي يشرع في البناء عليها فلا تفرض عليها الضريبة إلا من بدء استعمالها أو استغلالها .

١٢٤ — (ج) **التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات:** اعتبرها المشرع في حكم العقارات وأخضعها للضريبة إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر. ولايدخل في ذلك التركيبات الموضوعة على واجهات المحال بغرض الاعلان عن نفس المحال أو عن بضائعها .

١٢٥ — **المدن والبلاد التي تسري فيها الضريبة** : لا تسري هذه الضريبة على جميع العقارات المبنية الموجودة بالجمهورية ، بالرغم من عموم نص المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه، ولكنها تسري في مدن وبلاد معينة بينها المشرع في جدول ألحقه بالقانون يشمل المدن والبلاد التي نص

= أما أكشاك شركة المياه التي توجد في بعض شوارع القاهرة فمعفاة من هذه الضريبة .

وقد رأت مصلحة الأموال المقررة اخضاع أكشاك بيع الصحف التي تملكها نقابة الصحفيين للضريبة «لأنها متماسكة الاجزاء وغاية في الثقل بحيث يستلزم نقل الواحد منها من مكانه مجهود أربعة رجال مجتمعين ، كما أنه محظور نقلها من مكانها إلا باذن من مصلحة التنظيم » ، على أن الأمر لما عرض على إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد، رأت عدم خضوعها لأنها لاتعتبر عقارا في حكم القانون المدني أو القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

(١) ويلاحظ أن الاجران معفاة أيضاً من ضريبة الأطيان كما سبق أن رأينا ص ٧٧

عليها الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ وكذلك التى أضيفت إليه فيما بعد بموجب أوامر عالية أو مراسيم أو قرارات وزارية لاحقة . وعددها ١٨٧ بلداً تشمل المحافظات وعواصم المديريات والمراكز وبعض البنادر والقرى الكبيرة ، وتضاف البلاد الجديدة إلى الجدول المرافق للقانون أو تحذف منه بمقتضى قرار يصدر من وزير الخزانة ، بعد أخذ رأى مجالس المدن فى البلاد التى بها مجالس ، وبعد موافقة وزير الادارة المحلية بالنسبة إلى البلاد التى ليست بها مجالس ، وقد أضاف وزير الخزانة إلى الجدول المذكور حتى سبتمبر سنة ١٩٦٢ : ١٣ بلدا فأصبح عدد المدن والبلاد التى تسرى الضريبة على مبانيها ٢٠٠ بلد (١) .

(١) فيما يلى بيان المدن والبنادر الخاضعة لضريبه المبانى : (بعد إجراء التعديلات الإدارية)

اسم المحافظة — أسماء المدن والبنادر الخاضعة للضريبة .

القاهرة — القاهرة (وتشمل : الأميرية ، حلوان ، طره ، طره الاسمنت ، ، المعصرة ، المعصرة المحطة) .

الاسكندرية — الاسكندرية (وتشمل ابوقير) .

بور سعيد — بورسعيد ، بور فؤاد .

الاسماعيلية — الاسماعيلية .

السويس — السويس .

دمياط — دمياط ، فارسكور .

القليوبية — بنها ، شبين القناطر ، طوخ الملق ، قليوب ، القناطر الخيرية ، شبلنجة ، شبرا الخيمة ، بهتيم ، دمنهور شبرا ، مسطرد ، قها ، سنديون .

الشرقية — الزقازيق ، بلبيس ، منيا القمح ، فاقوس ، ههيا ، الابراهيمية ، أبوكبير ، كفر صقر ، مشتول السوق ، أبو حماد ، الحسينية .

الغربية — طنطا ، المحلة الكبرى ، سمنود ، زفتى ، كفر الزيات ، محلة مرحوم ، رأس الخليج ، صان الحجر ، بسيون ، محلة زياد ، منشأة السنطة .

كفر الشيخ — دسوق ، كفر الشيخ ، فوه ، مطوبس ، بيلا ، بلطيم ، قلين .

البحيرة — دمنهور ، رشيد ، المحمودية ، كفر الدوار ، أدكو ، كوم حماده ، الدلنجات ، شبرا خيت ، النجيلة ، إيتاى البارود ، أبو حمص ، أبو المطامير .

—

ويحدد وزير الخزانة بقرار منه النطاق الذى تحصل الضريبة فى داخله بالنسبة لكل بلد والذى يطلق عليه فى العرف الإدارى « الكوردون » كذلك له أن يجرى مايراه من التعديل فى حدود المدن الواردة بالجدول المذكور بعد موافقة الجهات المشار اليها .

= الدقهلية — المنصورة ، ميت غمر ، المنزلة ، السلبلاوين ، المطرية ، أجا ، طلخا ، شربين ، بلقاس ، دكرنس ، كوم النور ، منية سمنود ، اتميدة ، الزرقا ، صهرجت الكبرى ، أوليلة ، عزبة البرج ، بشلا ، نبروة .

المنوفيـــة — شبين الكوم ، منوف ، الباجور ، منشــأة صبرى ، تلا ، أشمون ، البتانون ، بركة السبع وديا الكوم ، سبك الضحاك ، شنوان ، الشهداء ، ميت بره .

الجـــيزة — الجيزة ، البدرشين ، العياط ، الطالبية ، الكوم الأخضر ، نزلة السمان ، كفر نصار ، كفر طهرمس ، أوسيم ، مزغونة ، الحوامدية ومنا الأمير ، غمازة الكبرى ، الصف ، منشية القناطر .

الفيــــوم — الفيوم ، سنورس ، ابشواى ، المنيا العدوة ، طبار العجميين ، اطسا ، طامية .

بنى سويف — بنى سويف ، ببا ، الواسطى ، بوش ، اشمنت ، بليفيا ، الشنطور ، النويرة ، اهناسية المدينة ، الفشن ، سمسطا الوقف .

المنيـــا — المنيا ، بنى مزار ، مناغة ، سمالوط ، معصرة سمالوط ، الفكرية ، البرجاية ، شنرى ، الفندة ونزلة النصارى ، بنى صالح ، تلت والقليعة ، صفانية ، اقفهس ، دمشير ، بنى عبيد ، جريس ، منشأة مطاى ، ملوى ، ديرمواس ، أبوقرقاص ، صندفا الفار .

أسيوط — أسيوط ، أبوتيج ، منفلوط ، ديروط المحطة ، النخيلة ، صنبو ، البدارى ، ابنوب ، مير ، ديروط الشريف ، القوصية ، الساحل ، تنده ، الروضة ، صدفا .

سوهـاج — سوهاج ، جرجا ، طهطا ، البلينا ، اخميم ، طما ، المنشاة ، المدمر ، المراغة ، أم دومة ، شندويل ، أولاد حمزة ، باصفورة ، مشطا ، برديس ساقلته والعرب ، جزيرة شندويل .

قنـــا — قنا ، الأقصر ، اسنا ، قوص ، نجع حمادى ، فرشوط ، نقادة ، دشنا ، بهجورة ، وابورات ارمنت ، قفط .

أســـوان — أسوان ، كوم أمبو ، ادفو .

المطلب الثانى

العقارات المعفاة من الضريبة

نصت المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد تعديلها بمقتضى القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ على إعفاء عقارات معينة من الضريبة ، وترجع هذه الإعفاءات إما لصفة مالك العقار ، وإما لقلة إيراد العقار ، وإما للغرض الذى يستخدم من أجله، كما أدخل القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ اعفاءات أخرى لصالح الساكن فى العقار .

§ ١ — العقارات المعفاة لصفة مالك العقار

١٢٦ — ا ـ العقارات المملوكة للدولة: هذه العقارات معفاة من الضريبة مهما كان الغرض منها بنص المادة ٢١ من القانون، وقد أصبح لهذا الاعفاء فائدته بعد أن نزلت الحكومة عن هذه الضريبة لمجالس المدن .

ويلاحظ أن العقارات التى تدخل فى المنفعة العامة لا تعفى من الضريبة إلا من تاريخ الاستيلاء الفعلى عليها بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية (م ٢٤ من القانون) .

١٢٧ — ب ـ العقارات المملوكة للمجالس المحلية : نصت المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على اعفاء العقارات المملوكة لمجالس المديريات والمجالس البلدية والقروية والمحلية المخصصة لمكاتب إدارتها أو للخدمات العامة سواء أكانت هذه الخدمات تؤدى بالمجان أو بمقابل ، كمبانى عمليات الكهرباء والغاز والمياه والمجارى والأسعاف واطفاء الحرائق والمذابح والحمامات والمغاسل العامة وما شابهها .

غير أن المشرع اعفى بعد ذلك المجالس البلدية (١) ، بما فيها المجالس البلدية لمدن القاهرة والاسكندرية وبور سعيد (٢) ، كما أعفى مجالس المديريات (٣) من جميع الضرائب والرسوم الحكومية فيما عدا الرسوم والعوائد الجمركية ، ولما صدر قانون نظام الإدارة المحلية ، نص فيه (م ٧٨) على إعفاء هذه المجالس (التى أصبحت تسمى مجالس المحافظات ومجالس المدن والمجالس القروية) من كافة الضرائب والرسوم التى تعفى منها الإدارات الحكومية فيما عدا الضرائب والرسوم الجمركية ورسم الدمغة . وهذا الإعفاء ينسحب على الضريبة على العقارات المبنية ، بذلك أصبحت جميع العقارات المملوكة لهذه المجالس معفاة من تلك الضريبة سواء أكانت مخصصة لأحد الأغراض السابقة أم لم تكن مخصصة لأى غرض منها .

١٢٨ – هـ - العقارات المملوكة للأشخاص الاعتبارية العامة والمخصصة لمنفعة عامة : العقارات المملوكة للأشخاص الاعتبارية العامة ، والمخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص تعتبر أموالا عامة (م ٨٧ مدنى معدلة بالقانون رقم ٣٣١ لسنة ١٩٥٤) ، وهى بهذا لا تكون محلا لربط الضريبة عليها ، ولا يمنع من ذلك أن المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لم تذكرها من بين المبانى التى تعفى من أداء الضريبة .

---

(١) القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية ، م ٥١ المعدلة بالقانون ٣٣٤ سنة ١٩٥٦ .

(٢) القانون رقم ١٤٥ سنة ١٩٤٩ بانشاء مجلس بلدى لمدينة القاهرة ، م ٤٠ مكررا المضافة بالقانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥٦ والمعدلة بالقانون رقم ٣٣٤ لسنة ١٩٥٦ والقانون رقم ٩٨ سنة ١٩٥٠ بشأن المجلس البلدى لمدينة الإسكندرية م ٤٠ مكررا المضافة بالقانون رقم ٢١٤ سنة ١٩٥٦ والمعدلة بالقانون رقم ٣٣٤ سنة ١٩٥٦ – والقانون رقم ١٤٨ سنة ١٩٥٠ بشأن المجلس البلدى لمدينة بور سعيد م ٤٠ مكررا ، المضافة بالقانون رقم ٢٨٧ سنة ١٩٥٦ والمعدلة بالقانون رقم ٣٣٤ سنة ١٩٥٦ المشار إليه .

(٣) القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٣٤ بشأن وضع نظام لمجالس المديريات ، م ٢٢ مكررا مضافة بالقانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٩ .

وينطبق هذا القول على الهيئات العامة بالنسبة إلى العقارات المملوكة لها فلا تخضع للضريبة ما دامت مخصصة لمنفعة عامة ، وقد نصت المادة ١٤ من قانون الهيئات العامة الصادر بالقرار بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ على أن أموال الهيئة العامة تعتبر أموالا عامة ، وتجرى عليها القواعد والاحكام المتعلقة بالأموال العامة ما لم ينص على خلاف ذلك فى القرار الصادر بانشاء الهيئة .

أما المؤسسات العامة فانه يجب التفرقة بين المؤسسات العامة التى تمارس نشاطا صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو ماليا أو تعاونياً ، وبين المؤسسات العامة الأخرى التى تمارس نشاطا آخر ، فالمؤسسات التى من النوع الأول تعتبر أموالها من الأموال المملوكة للدولة ملكية خاصة ما لم ينص على خلاف ذلك فى القرار الصادر بانشائها (١) (م ١٩ من قانون المؤسسات العامة الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣) ، وعلى ذلك تخضع العقارات المملوكة لها للضريبة ، اما المؤسسات التى من النوع الثانى كالغرف التجارية (القانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥١ م ١) فلا تسرى الضريبة على العقارات المملوكة

---

(١) ومن هذا القبيل مؤسسة التأمينات الاجتماعية (التى سميت فيما بعد الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية بمقتضى القرار بقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٦٣ م ٣) فان عقاراتها معفاة من الضريبة بمقتضى م ١٠٤ من قانون التأمينات الاجتماعية ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ ثم بموجب م ١٢٣ من قانون التأمينات الاجتماعية ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ الذى حل محل القانون السابق . وعقارات مصلحة صناديق التأمين والمعاشات (القرار بقانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٦ م ٥٨) ، ثم عقارات مصلحة التأمين والمعاشات التى حلت محلها (القرار بقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٦٠ م ٦٤) ، وعقارات صندوق التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين (القرار بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٠ ، م ٢٢) ، ثم عقارات الهيئة العامة للتأمين والمعاشات التى حلت محلها (راجع الهامش «١» ، الفقرة ٨١ ص ٧٨ فيما سبق) ، وعقارات المؤسسة المصرية العامة للبترول (القراربقانون رقم ١٦٧ لسنة ١٩٥٨ م ٢١ والقرار الجمهورى بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ م ١٥) ، وعقارات بنك الائتمان العقارى (القانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٦ م ١٠) .

لها إذ تعتبر أموالا مخصصة لمنفعة عامة (١) .

١٢٩ — أما العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التى تدار بطريق الالتزام فتسرى عليها الضريبة سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أم مملوكة للملتزمين ، وسواء نص فى العقود على ايلولتها للدولة فى نهاية مدة الالتزام أم لم ينص (٢) .

§ ٢ - العقارات المعفاة لقلة ايرادها

١٣٠ — أعفى القانون من أداء الضريبة العقارات التى لا يزيد صافى قيمتها الايجارية السنوية على ثمانية عشر جنيها بشرط ألا تزيد القيمة الايجارية لجملة العقارات التى يملكها الممول أو يكون له حق إنتفاع عليها على هذا المبلغ (٣).

ولما كان هذا الإعفاء قد أصبح غير مشروط بتقديم طلب (٤) ، فقد أضاف القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ إلى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ مادة جديدة

---

(١) فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة التجارة والصناعة رقم ٧٣٦ فى ١٩٥٥/١٢/١٠ (مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة ، منتصف السنة التاسعة والسنة العاشرة ، رقم ١٨٠ ص ٢٧٠) .

(٢) لم يشتمل القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ عند صدوره على نص يخضع العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التى تدار بطريق الالتزام للضريبة على العقارات المبنية ، فاختلفت الآراء على إخضاع العقارات المذكورة لتلك الضريبة أو عدم إخضاعها لها ، وصدرت بعض أحكام تؤيد عدم إخضاعها ، ومنعا لأى لبس فى هذا الشأن أضاف المشرع فقرة جديدة فى آخر المادة الأولى من القانون المذكور ، بمقتضى القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ نص فيها على إخضاع العقارات المذكورة الضريبة .

(٣) كان هذا المبلغ فى القانون القديم (الأمر العالى الصادر سنة ١٨٨٤ المعدل بالأمر العالى بتاريخ ١٩ ديسمبر سنة ١٨٩١) خمسة جنيهات .

(٤) المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ .

برقم ٢٤ مكرراً ، ألزم بمقتضاها كل من يملك عقارا لا يتجاوز صافى القيمة الإيجارية السنوية له ١٨ جنيها ، ويملك فى نفس الوقت عقارا آخر أو جزءاً أو أكثر من عقار آخر (سواء فى نفس المدينة أو البلدة ، أو فى مدن أو بلاد أخرى فى أنحاء إقليم مصر) بحيث يكون صافى مجموع القيمة الإيجارية السنوية لجملة ما يملكه يجاوز ١٨ جنيها ، أن يقدم إلى المحصلين والصيارفة ، الواقعة فى دائرة إختصاصهم هذه العقارات، إقرارا بما يملك فى كل مدينة أو بلدة ، وصافى القيمة الإيجارية لكل عقار والمجموع .

ويبين قرار وزير المالية والاقتصاد رقم ١٤٢ لسنة ١٩٥٦ الأوضاع التى ينبغى مراعاتها واستيفاؤها لتقديم هذه الاقرارات التى يجب أن تقدم فى ميعاد غايته آخر مارس من كل سنة (١) .

وكل ممول يتأخر عن تقديم هذا الاقرار أو يضمنه بيانات خاطئة يترتب عليها الاعفاء بدون وجه حق من الضرائب المستحقة، يحرم من الانتفاع بأحكام القانون لمدة خمس سنوات وتفرض عليه بقرار من المحافظ التابع له القسم المالى الواقع فى دائرته العقار، أومن مدير مجلس المدينة، فى البلاد التى تقوم فيها تلك المجالس

---

(١) يقدم الممول الاقرار المشار اليه بنفسه أو بواسطة من ينوب عنه إلى المحصل أو صراف البندر أو المدينة على الأنموذج الخاص فى ميعاد غايته آخر مارس من كل سنة ، وتوضح بالإقرار البيانات الآتية :

(ا) رقم العقارواسم الشارع أوالحارة، والبندر أوالشياخة ، والمركز أوالقسم، والمحافظة، واسم صاحب تكليف العقار ، وصفة مقدم الاقرار بالنسبة إلى التكليف فى كل عقار .

(ب) مقدار صافى القيمة الإيجارية السنوية لكل عقار ، ومقدار حصة الممول فى العقار ، ومقدار صافى القيمة الإيجارية المقررة على حصته .

(حـ) اقرار من الممول بأن العقارات الموضحة بالإقرار هى كل ما يملكه، أويستحقه ، أوينتفع به فى جميع أنحاء إقليم مصر .

بالربط والتحصيل ، غرامة مساوية لضريبة العقار فى سنة واحدة . وإذا كان الاعفاء قد وقع فعلا ألزم الممول برد جميع المبالغ التى تكون قد رفعت عنه بغير حق مهما كانت مدتها، و بالرغم من مرور مدة الخمس سنوات التى تتقادم فيها الضرائب والرسوم (التى نص عليها القانون رقم٦٤٦ لسنة١٩٥٣ الخاص بتقادم الضرائب والرسوم) ، على أن المشرع أجاز التظلم من القرار القاضى بفرض الغرامة إلى وزير الخزانة أو وزير الادارة المحلية ، كل فيما يخصه ، أو من ينيبه كل منهما عنه ، خلال تسعين يوما من تاريخ إخطار الممول بفرض الغرامة ، ليفصل فيه نهائيا ، ولا يجوز الطعن فى القرار أمام أية جهة قضائية .

ويجوز إعفاء الممول من الغرامة بقرار يصدر من الجهة المختصة بفرض الغرامة ، فى حالة ما إذا قام الممول من تلقاء نفسه ، وقبل كشف عدم صحة البيانات المقدمة منه ، بتقديم الاقرار ، أو تصحيح البيانات المقدمة ، (م ٢٤ رابعا مضافة بمقتضى القانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥) .

§ ٣ — العقارات المعفاة بسبب الغرض الذى تستخدم فيه

نص القانون على إعفاء بعض العقارات من الضريبة بسبب الغرض الذى تستخدم فيه ، وهذه العقارات هى :

١٣١ — ١ — الأبنية الدينية : نصت الفقرة جـ من المادة ٢١ من القانون على إعفاء الابنية المخصصة لاقامة الشعائر الدينية كالمساجد والكنائس والاديرة والمعابد . وكذلك المدارس التى تختص بتعليم الدين (١) .

---

(١) يلاحظ أن القانون لم يشترط لإعفاء تلك المبانى شرطا آخر غير إقامة شعائر الدين =

وتضيف م ٧ من التعليمات المرفقة بالقرار الوزارى رقم ٣٤ لسنة ٩٥٤ و م ١ من تعليمات مصلحة الأموال المقررة الملحقة بها : إن الاعفاء يسرى حتى ولو كانت بعض أجزاء المساجد والكنائس أو الأديرة والمعابد يشغله رجال الدين بدون أجر كساكن لهم ، تمكينا لهم من مزاولة الشعائر الدينية ، وحتى ولو كانت بعض أجزاء المدارس التى تختص بتعليم الدين يشغله الطلبة أو الأساتذة كساكن لهم بدون أجر تمكينا لهم من مزاولة التعليم .

١٣٢ — ب - الأبنية الاجتماعية والعلمية والرياضية : تعفى من الضريبة الأبنية المملوكة للجهات والجمعيات الخيرية والاجتماعية والعلمية(١) وأبنية النوادى الرياضية المسجلة وفقا للقانون ، ولا تكون منشأة لغرض الاستثمار ، بل معدة لمزاولة النشاط الخيرى أو الاجتماعى أو الرياضى أو البحث العلمى لهذه الجمعيات والنوادى (٢) .

= أوتعليمه ، فهو يعفيها بمجرد تحقق هذا الشرط سواء أكانت مملوكة لجمعية أولفرد أو كانت موقوفة ، وسواء أكانت تتقاضى أجورا أم لا تتقاضى ، تغل ريعا أم لا تغل .

(١) أضيفت كلمتا « الجمعيات » و « العلميـة » إلى النص بمقتضى القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ ، وكان قبل التعديل : « ... الأبنية المملوكة للجهات الخيرية والاجتماعية وأبنية النوادى الرياضية ... » .

(٢) يشترط القانون هنا ألا تكون المبانى منشأة لغرض الاستثمار ، بل معدة لمزاولة النشاط الخيرى أو الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى لهـذه الجمعيات والنوادى ، فاذا ما خرج جزء مملوك لإحدى هذه الجهات عن الغرض الذى اشترطه الشارع للاعفاء ، استحقت عليه الضريبة ، فالقانون يشترط هنا شرطين لتحقق الإعفاء :

(١) أن يكون المبنى مملوكا لجهة أو جمعيـة خيرية أو اجتماعيـة أو علمية أو ناد رياضى .
(ب) أن يكون المبنى مخصصا لممارسة النشاط الخيرى أو الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى .

وينطبق هذا القول على المدارس المملوكة للجمعيات الخيرية « مادامت لم تنشأ لغرض الاستثمار ، وإنما لمزاولة وجه من أوجه الخير وهو التعليم ، ولذا فهى لا تخضع للضريبة على المبانى حتى ولو دفعت لها وزارة التربية والتعليم إعانة ، إذ أن مثل هذه الإعانة لا تعتبر من قبيل الريع . كما أن =

وتعفى العقارات غير ذات الريع المملوكة للأوقاف أو الطوائف الدينية أو الجمعيات أو النوادى كالأضرحة والمزارات والأسبلة الخيرية المجانية سواء أكانت ملحقة بالمساجد أو الكنائس أو منفصلة عنها . (م ٣ من تعليمات مصلحة الأموال المقررة الملحقة بتعليمات وزير المالية الصادرة فى ٢٤ مارس سنة ١٩٥٤).

أما ما كان من العقارات ذات الريع ملكا للأوقاف أو الطوائف الدينية أو الجمعيات أو النوادى المذكورة فلا يعفى من الضريبة . (باقى الفقرة ج من المادة ٢١ من القانون).

١٣٣ — م – المستشفيات والمستوصفات والملاجىء والمبرات :

أعفى القانون من الضريبة (م ٢١ (د) معدلة بالقانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠) [(١)]

= اقتضاء المدرسة نصف المصروفات المدرسية لا يتنافى مع كون المدرسة معدة لمباشرة نشاط خيرى ، إذ لا يعدو الأمر أن يكون محاولة للتخفيف من عبء المصاريف التى تتحملها تلك الجمعيات فى سبيل قيامها بنشر التعليم، مادام الهدف ليس الحصول على ربح من استثمار المبنى المعد للمدرسة» ، (من فتوى لمجلس الدولة) .

(١) كانت الفقرة « د » من المادة ٢١ من القانون قبل تعديلها بمقتضى القانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ ، تنص على إعفاء المستشفيات والمستوصفات والملاجى المعدة لقبول جميع المرضى أو اللاجئين فيها مجانا بصرف النظر عن الدين أو الجنس . فاذا أعد جزء منها بأجر أو فقدت شروط التعميم استحقت الضريبة « كاملة عليها كلها » . وافتى مجلس الدولة بأن المقصود هنا المستشفيات المملوكة « للأفراد » ، أما المستشفيات والمستوصفات المملوكة للجهات والجمعيات الخيرية والاجتماعية الخ المنصوص عليها فى الفقرة السابقة فانها تأخذ حكم مبانيها وتتمتع بالإعفاء بالشروط المذكورة بها (فتوى لإدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية رقم ٢٤٧ فى ١٩٥٥/٥/٩ — مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة ، منتصف السنة التاسعة والعاشرة رقم ١٨٤ ص ٢٧٥) .

ويتضح من النص الجديد أنه قصر الإعفاء على المستشفيات والمستوصفات والملاجىء والمبرات المملوكة للجمعيات الخيرية والاجتماعية إذا اجتمعت باقى الشروط .

وقد أعفى القانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ الذى عدل نص الفقرة « د » من المادة ٢١ الجهات المذكورة من الضريبة المتأخرة عليها حتى تاريخ العمل به (١٦ ديسمبر سنة ١٩٦٠) ، كما أعطاها حق استرداد ما سبق لها أداؤه من الضريبة منذ صدور القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

هذه المبانى بشرط اجتماع عدة شروط ، إذ يجب : (١) أن تكون مملوكة لجمعيات خيرية أو اجتماعية مسجلة وفقا للقانون، (٢) ألا تكون منشأة لغرض الاستثمار، (٣) أن تكون معدة لقبول جميع المرضى أو اللاجئين بغير أجر ، وبصرف النظر عن الدين أو الجنس .

على أن المشرع أعفاها أيضا من الضريبة إذا كانت تتقاضى أجورا من المرضى أو اللاجئين بشرط أن توافق وتشارك فى تحديد تلك الأجور الجهات الإدارية التى يصدر بها قرار من الوزير المختص .

١٣٤ — د — دور السفارات والقنصليات : أعفى القانون (م ٢١ بند هـ) دور السفارات والمفوضيات والقنصليات المملوكة للدول الأجنبية ، بشرط المعاملة بالمثل للدور التى تملكها الحكومة لدى تلك الدول .

ويسرى الاعفـــاء حتى ولو كان بعض أجزاء تلك الدور يشغله السفراء والوزراء المفوضون والقناصل كمساكن لهم (م ٧ من التعليمات الملحقة بالقرار الوزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤) .

١٣٥ — هـ - العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية : أعفى القانون العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية المحيطة بها كآلات الرى المعدة لرى تلك الأراضى بدون أجر (البند ز من المادة ٢١ من القانون) .

فاذا استعملت مثلا لرى أراضى الغير مقابل أجر استحقت الضريبة عليها.

١٣٦ — و - مبانى العزب : أعفى القانون (م ٢١ بند ح) مبانى العزب المقامة فى الأراضى الزراعية ، والتى يسكنها مزارعو وعمال مالكى الأراضى بغير أجر ، والتى تشغلها حاصلاتهم ومواشيهم ، بشرط ألا تجاوز أجرة المبنى الواحد ثمانية عشر جنيها فى السنة .

يتضح من هذا النص أنه يشترط للاعفاء هنا توافر بعض الشروط إذ يجب : (١) أن تكون تلك المبانى مخصصة لخدمة الأراضى الزراعية المحيطة بها ، كأن يسكنها مزارعو وعمال مالكى الأرض (١) ، أو توضع بها حاصلاتهم ومواشيهم، (٢) ألا تكون مؤجرة ، (٣) ألا تزيد قيمة المبنى الواحد الإيجارية السنوية على ثمانية عشر جنيها .

١٣٧ — ن - أحواش ومبانى الجبانات : أعفى القانون (م ٢١ بند ط) الأحواش والمبانى الواقعة فى منطقة الجبانات بشرط عدم إستعمالها للسكن المستمر.

وواضح من هذا النص أن ما يمنع من الاعفاء هو إستعمالها للسكن المستمر، فاذا استعملت للسكن فى بعض الأوقات بصفة متقطعة، أو استعملت فى غير السكنى كان يوضع بها أثاث أو غير ذلك لم يؤثر ذلك فى الإعفاء .

§ ٤ — إعفاءات مقررة بقوانين أخرى

توجد إلى جانب الإعفاءات السابقة إعفاءات قررتها قوانين خاصة نذكر أهمها فيما يلى ، وهناك إعفاء آخر قصد به تخفيف أعباء المعيشة على الطبقات محدودة الدخل سنتكلم عليه فيما بعد عند الكلام على سعر الضريبة لارتباط أحكامه به (٢) .

١٣٨ — اعفاء المساكن الشعبية : تشجيعا على بناء المساكن الشعبية نصت المادة ٢١ من القانون رقم ٦٠٢ لسنة ١٩٥١ على إعفاء المساكن الشعبية من الضريبة على العقارات المبنية لمدة خمس سنوات من بدء الانتفاع بها . وهذا

---

(١) أو مستأجرو الأرض (م ٢ من تعليمات مصلحة الأموال المقررة الملحقة بتعليمات وزير المالية) .

(٢) راجع الفقرة ١٥٨ ا ، ص ١٤٣ فيما يلى .

الإعفاء مقصور على الهيئات والأشخاص الذين لهم بموجب القانون المذكور إنشاء هذا النوع من المساكن، بترخيص من وزارة الإسكان والمرافق. وقد بينتهم المادة الأولى من القانون معـــدلة بالقرار الجمهورى بالقانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٠ وهم :

(١) مجالس المحافظات ومجالس المدن والمجالس القروية .

(٢) أصحاب الأعمال الذين ينشئون المساكن لعمالهم .

(٣) الجمعيات التعاونية لبناء المساكن وجمعياتها العامة .

(٤) وزارة الأوقاف بما تقيمه من المساكن بصفتها ناظرة على الأوقاف الخيرية .

أضيفت هذه الفقرة الأخيرة بمقتضى القرار بقانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٠ المشار إليه ، ذلك أن وزارة الأوقاف قامت وتقوم ببناء مساكن للطبقات الشعبية بأموال بدل الأوقاف الخيرية ولم يكن يسرى عليها إعفاء المساكن الشعبية لأن الوزارة لم تكن ضمن الهيئات المنصوص عليها فى المادة الأولى من القانون الخاص بالمساكن الشعبية فاستصدرت الوزارة هذا القانون كى يسرى الإعفاء على تلك المساكن ، وقد نص فيه أيضا (م ٢) على إعفاء المساكن التى أنشأتها الوزارة قبل صدوره منذ بدء الانتفاع بها .

(٥) من يشتركون فى مناقصة عامة تجريها الحكومة لبناء المساكن الشعبية ويقبل عطاؤهم ، ويراعى فى المفاضلة بين العطاءات الأجرة المحددة فيها للمساكن.

١٣٩ — اعفاء مساكن مدينة العمال بإمبابة : قرر القانون رقم ٤٢١ لسنة ١٩٥٥ إعفاء مساكن مدينة العمال بإمبابة التى يتقرر تمليكها ، من الضريبة على العقارات المبنية ، والرسوم البلدية ، ورسوم الخفر لمدة خمس سنوات من تاريخ توقيع عقد التمليك .

١٣٩م— **اعفاءات بمقتضى اتفاقات دولية** : تقضى بعض الاتفـاقات الدولية باعفاء أموال وأملاك هيئات دولية من كافة الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الدولة . وبهذا يعفى ما قد يكون مملوكا لها من عقارات من الضريبة على العقارات المبنية ، ومن هذه الهيئات : الهيئة الصحية العالمية (مرسوم بتاريخ ١٥ أكتوبر سنة ١٩٥١) ، والهيئة الدولية للتنميـة (القرار بقانون رقم ٢٧١ لسنة ١٩٦٠) ، والوكالة الدوليـة للطـاقة الذرية (القرار الجمهورى رقم ٣٤٧٠ لسنة ١٩٦٢) .

١٤٠ — **كيفية تنفيذ الاعفاءات** : العقارات التى كانت معفاة طبقا لأحكام الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ ، وظلت معفـاة حتى أول يناير سنة ١٩٥٤ وينطبق عليها الاعفاء المنصوص عليه فى المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، يستمر إعفـاؤها دون حاجة إلى تقديم طلبـات جديدة — أما العقارات التى كانت خاضعة للضريبة ثم أصبحت معفاة طبقـا لنص المادة ٢١ المشار اليها فلا تعفى من الضريبة إلا بناء على طلب صاحب الشأن ، ومن تاريخ تقديم الطلب. (م ٥ من التعليمات الملحقة بالقرار الوزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤).

١٤١ — **الاخطار عن زوال الاعفاء** : إذا زالت عن أى عقار أسباب الاعفاء من الضريبة وجب على صاحب الشأن أن يقدم للمحافظة أو لمجلس المدينة بحسب الأحوال، إخطارا بذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول فى خلال شهرين من تاريخ زوال سبب الاعفاء ، وذلك لإعادة ربطه بالضريبة إعتبـاراً من السنة التالية للسنة التى زال فيها سبب الاعفاء . (م ٢٤ ثالثاً مضافة بمقتضى القانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥) .

ويعاقب على التأخر فى تقديم الإخطار المذكور ، أو تضمينه بيانات خاطئة يترتب عليها الاعفاء بدون وجه حق من الضرائب المستحقة ، بالحرمان من

الانتفاع بأحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لمدة خمس سنوات، وفرض الغرامة ورد الضرائب التى تكون قد رفعت بغير حق ، وكافة الإجراءات الأخرى السابق بيانها فى الفقرة ١٣٠ (١) .

المطلب الثالث

رفع الضريبة

١٤٢ — **أحوال رفع الضريبة** : بين القانون فى المادة ٢٢ منه الأحوال التى ترفع فيها الضريبة وهى :

(١) إذا أصبح العقار معفى من الضريبة طبقا لأحكام المادة ٢١ من القانون .

(٢) إذا خلا العقار كله أو جزء منه من السكن ومما يحتويه مدة ثلاثة أشهر(٢) متوالية على الأقل ، ولم ينتفع به بأى وجه من أوجه الانتفاع (٣) .

(٣) إذا هدم العقار أو تخرب كلياً أو جزئياً إلى درجة حالت دون الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه .

(٤) — إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة أو منتفع بها .

---

(١) راجع ص ١٢١ و ١٢٣ فيما سبق .

(٢) كانت المادة ٢٢ من القانون قبل تعديلها بالقانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ ، تشترط لرفع الضريبة أن يخلو العقار كله أو جزء منه من السكن ومما يحتويه مدة « ستة » أشهر فخفض القانون المذكور مدة الخلو إلى ثلاثة أشهر .

(٣) كانت الفقرة ب من م ٢٢ من القانون تنص على إعفاء الفنادق الموسمية من نصف ضريبة العقارات المبنية المقررة عليها إذا استمرت مغلقة غير مستغلة مدة ستة أشهر على الأقل مع وجود محتوياتها بداخلها . وقد تقرر هذا الإعفاء بمقتضى القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ « رعاية من الدولة لهذه المؤسسات ومساعدة على بقائها ، وتشجيعا لها على خدمة السياحة والسياح والمصيفين » ، غير أن القانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ لما عدل الفقرة ب المذكورة أغفل ذكر هذا الاعفاء .

ويكون رفع الضريبة عن العقار أو جزء العقار الذى تنطبق عليه إحدى الحالات السابقة .

١٤٣ — الاجراءات التى تتخذ لرفع الضريبة : لاترفع الضريبة إلا بناء على طلب صاحب الشأن ، ومن تاريخ تقديم الطلب لغاية التاريخ الذى تزول فيه الأسباب الموجبة للرفع .

ولم يبين القانون الجهة التى يقدم اليها طلب الرفع ، ونرى أنها الجهة التى تتولى التقدير والربط والتحصيل وهى مصلحة الأموال المقررة أو مجلس المدينة حسب الحالة ، وللممول الطعن فى قرار رفض رفع الضريبة . ويفصل فى هذا الطعن القضاء الإدارى .

ولايقبل طلب الرفع إلا إذا كان مصحوبا بقسيمة دالة على أداء آخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب .

ولايترتب على طلب الرفع وقف أداء الأقساط المستحقة ، ما لم يمض على الطلب سته أشهر دون أن يفصل فيه .

واستثناء مما تقدم ترفع الضريبة فى حالتى هدم العقار أو تخريبه ، المذكورتين سابقا تحت رقم (٣) ، بنساء على طلب صاحب الشأن أو بناء على إخطار من موظف مسئول (كالمعاون أو المأمور) بعد التحقق من صحة ماجاء به ، أو بناء على معاينة لجنة الحصر أو لجنة التقدير ، وذلك كله دون مراعاة شرط سداد المستحق من الضريبة، وقد أضيف هذا الاستثناء إلى المادة ٢٣ من القانون بمقتضى القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ إذ اتضح أن بعض الممولين لم يتقدموا بطلبات رفع الضريبة — فى حالتى الهدم والتخرب — مماترتب عليه إستمرار ربط هذه العقارات المهدمة والمتخربة بالضريبة .

وتحسب الضريبة التى ترفع عن العقارات طبقاً لأحكام المادة ٢٣ من القانون، على أساس الأيام المستحقة الرفع باعتبار السنة ٣٦٠ يوما (م ١٠ من التعليمات الملحقة بالقرار الوزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤) .

١٤٤ — العقارات التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة : ترفع الضريبة بمقدار مايدخل من العقار فى المنفعة العامة ، وذلك إعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية .

المبحث الثالث

تقدير القيمة الايجارية السنوية

١٤٥ — الضريبة على العقارات المبنية من ضرائب الدخل، وهى مفروضة على القيمة الايجارية السنوية للعقار ، كما تقدرها لجان خاصة ، وذلك بافتراض أن هذه القيمة تمثل إيراد العقار .

ويراعى فى تقدير القيمة الايجارية للعقار جميع العوامل التى تؤدى إلى تحديدها وبخاصة الأجرة المتفق عليها إذا كان العقد خاليا من شبهة الصورية أو المجاملة (م ٢/٩ من القانون) .

وفى حالة عدم وجود عقود إيجار ، أو وجدت وكان بها شبهة الصورية أو المجاملة ، تقدر القيمة الايجارية للعقارات بمراعاة جميع العوامل التى تؤدى إلى تحديدها وعلى وجه الخصوص إيجار المثل . (م ١ من التعليمات الملحقة بالقرار الوزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤) .

أما **المصانع والمعامل** فتقدر قيمتها الإيجارية على أساس الأجرة السنوية المتفق عليها للاراضى والمبانى إذا كان العقد شاملا لأرض ومبانى المصنع أو المعمل كله ، وخاليا من شبهة الصورية أو المجاملة (١) ، وإلا قدر الإيجار السنوى على

(١) كان الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ ، يدخل فى تقدير القيمة =

أساس ٨ ٪ من قيمة ثمنه أرضاً ومبان (م ١٠ من القانون) ويقتضى الأمر فى هذه الحالة الثانية البدء بتقدير القيمة الرأسمالية لأرض ومبانى المصنع ، وتلك مسألة ليست بالهينة ، إذ تستدعى إجراءات كثيرة ، كما قد يترتب عليها منازعات عديدة بين المكلف والإدارة .

١٤٦ — مدة بقاء التقدير : لا يعاد تقدير القيمة الإيجارية كل سنة ، كما كان يقتضى المنطق إذ أن الضريبة على العقارات المبنية سنوية ، بل يظل ثابتا مدة عشر سنوات ، وذلك لما يتطلبه تقدير الإيجار كل سنة من جهود وتكاليف ووقت ، على أنه بالنسبة للعقارات المستجدة ، والأجزاء التى تضاف إلى عقارات سبق حصرها ، والعقارات التى تحدث فى أجزائها أو فى بعضها تعديلات تغير من معالمها ، أو من كيفية إستعمالها بحيث تؤثر على قيمتها الإيجارية تأثيراً محسوساً وكذا العقارات والأراضى الفضاء المستقلة عنها التى يزول عنها سبب الإعفاء . تقدر قيمتها الإيجارية السنوية ، فى الثلاثة شهور الأخيرة من السنة التى يتم فيها ذلك ، ويعمل بهذا التقدير من أول السنة التالية إلى نهاية مدة العشر سنوات المقررة للتقدير العام . (م ٣ و ١١ من القانون معدلة بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥) .

١٤٧ — استمرار العمل بالضريبة القديمة الى نهاية سنة ١٩٥٩ : قرر القانون فى المادة ٢٨ منه حكما وقتيا ، يقضى باستمرار العمل بالضريبة

= الإيجارية السنوية للمعامل والمصانع ، العدد والآلات الثابتة ، وقد قرر مجلس النظار (مجلس الوزراء) فى ١١ نوفبر سنة ١٨٨٦ ، ألا يدخل فى تقدير أجر المعامل إلا قيمة أجر البناء من حيث هو بصرف النظر عن الآلات والعدد الموجودة فيه حتى ولو كانت ثابتة ، وأصدر قرارا بذلك ، غير أن مجلس الدولة لما رفع الأمر اليه فيما بعد أفتى بضرورة العمل بنص الأمر العالى لسنة ١٨٨٤ ، وعدم التعويل على قرار مجلس النظار المذكور ، وحسم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الخلاف ، بقصر التقدير على الأرض والمبانى ، دون العدد والآلات ، وذلك أيضا تشجيعا للمصانع القائمة ، وحثا على إنشاء مصانع ومعامل جديدة .

المربوطة وقت صدوره (١) . وما يربط منها بعد ذلك وفقاً للتقدير السنوى فى حدود أحكامه إلى نهاية سنة ١٩٥٧ . ولما صدر القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ بعد ذلك عدل نص هذه المادة بجعل إستمرار العمل بالضريبة الموجودة وقتئذ ، وما يربط منها بعد ذلك وفقاً للتقدير السنوى إلى نهاية سنة ١٩٥٩ بدلا من سنة ١٩٥٧ .

اجراءات تقدير القيمة الايجارية : تتلخص هذه الإجراءات فى حصر العقارات الخاضعة للضريبة ، ثم فى قيام لجان خاصة بتقدير القيمة الإيجارية ، مع إمكان الطعن فى هذه التقديرات أمام لجان أخرى .

ولضمان دقة عملية حصر العقارات تقوم الإدارة بالحصر من جهة ، ويقدم الملاك اقرارات عن أملاكهم من جهة أخرى .

المطلب الأول

حصر العقارات

١٤٨ — تحصر العقارات الخاضعة للضريبة حصراً عاماً كل عشر سنوات (٢) بواسطة موظفين ينتدبون لذلك ، ويجرى هذا الحصر خلال السنتين الأخيرتين لكل فترة (المواد ٣ معدلة بالقانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ و ٤ و٥ من القانون)

---

(١) صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى ٤ فبراير سنة ١٩٥٤ كما سبقت الإشارة إلى ذلك بالفقرة ١٢٠ ص ١١٢ .

(٢) كان النص الأصلى للمادة ٣ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يقرر حصر العقارات حصرا عاما كل ثمانى سنوات ، ونظرا لأن اجراء الحصر والتقدير العام كل ثمانى سنوات يكلف الحكومة مصاريف كثيرة ، فضلا عن وجوب أعطاء الضريبة فترة استقرار ، بين المكلفين بعضهم بعضا ، وبينهم وبين الحكومة ، ولذا رؤى جعل فترة الحصر والتقدير العام عشر سنوات بدلا من ثمان ، ولهذا عدل القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ نص الفقرة الأولى من المادة ١٣ المتعلقة بالحصر ، ولكنه لم يفطن إلى تعديل م ١١ المتعلقة بالتقدير .

ومع ذلك تحصر كل سنة المبانى الآتية : (وقد سبقت الاشارة إليها فى الفقرة ١٤٦ السابقة) .

(١) ـ العقارات المستجدة .

(٢) ـ الأجزاء التى أضيفت إلى عقارات سبق حصرها .

(٣) ـ العقارات التى حدثت فى أجزائها أو فى بعضها تعديلات غيرت من معالمها أو من كيفية إستعمالها ، بحيث تؤثر على قيمتها الإيجارية تأثيراً محسوساً ،

(٤) ـ العقارات والأراضى الفضاء المستقلة عنها ، التى كانت معفاة وزال عنها سبب الإعفاء .

المطلب الثانى

الاقرارات

١٤٩ — **المكلف بتقديم الاقرار وميعاد تقديمه** : أوجب القانون على كل مالك أو منتفع بعقار خاضع للضريبة أو معفى منها أن يقدم ، فى النصف الثانى من السنة السابقة **للحصر العام** (١) ، إلى القسم المالى بالمحافظة الواقع فى دائرتها العقار ، اقرارا كتابيا عن كل العقارات التى يملكها أو ينتفع بها ، على الانموذج رقم ١ (المواد ٦ و ٢/٧ معدلة بالقانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ ، واللائحة التنفيذية) (٢).

---

(١) كانت الفقرة ١ من المادة ٦ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قبل تعديلها بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ تنص على أنه فى حالة الحصر العام يقدم الإقرار فى النصف الثانى من السنة السابقة « للتقدير » العام عن كل العقارات التى يملكها أو ينتفع بها ، ولما كان الإقرار لازما قبل عملية الحصر حتى تستعين به لجان الحصر ، فقد استبدل القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ المشار اليه بكلمة التقدير كلمة « الحصر » .

(٢) نصت م ٢ من القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٥٩ على مد ميعاد تقديم الإقرار عن الحصر العام لربط سنة ١٩٦٠ إلى نهاية ستين يوما تبدأ من تاريخ نشر القانون المذكور فى الجريدة الرسمية (نشر بالعدد ١ مكرر « ب » فى ١٩٥٩/١/١٣) .

وفى حالات **الحصر السنوى** السابق ذكرها ، يقدم الإقرار قبل نهاية شهر اكتوبر من كل سنة عن كل ماحدث خلال السنة لغاية شهر اكتوبر . أما ما يستجد خلال شهرى نوفمبر وديسمبر من كل سنة فيقدم الإقرار عنه قبل نهاية ديسمبر من السنة نفسها .

ويقع عبء تقديم الإقرار عن العقارات المملوكة لناقص الأهلية ، أو لغائب أو لشخص إعتبارى على من يمثله قانونا ، وعلى ناظر الوقف عن العقارات الموقوفة .

١٥٠ — ما يشتمل عليه الاقرار : يجب أن يشتمل الإقرار على : اسم المدينة أو البلدة ، والقسم أو المركز ، والشارع ، ورقم العقار ، وعدد الأدوار وعدد المساكن فى كل دور ، ومحتويات كل مسكن ، واسم المستأجر ، والإيجار الفعلى له ، ونوع استغلاله .

كما يجب أن يتضمن الإقرار عنوان مقدمه .

ولا يعفى من تقديم الإقرار المذكور سبق إثبات موظفى الحصر والتقدير للعقار بدفاترهم .

١٥١ — جزاء عدم تقديم الاقرار أو تضمينه بيانات غير صحيحة : إذا لم يقدم الإقرار فى الميعاد ، ألزم الممول بأداء غرامة تعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها (١) أما إذا قدم الاقرار متضمنا بيانات غير صحيحة ،

---

(١) كانت الغرامة المقررة لعدم تقديم الإقرار فى الميعاد تعادل مثل الضريبة المقررة أو المعفى منها سنة كاملة ، ثم عدلت الغرامة إلى مايعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها بمقتضى القانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ تيسيرا على الممولين .

ويلاحظ توقيع غرامة واحدة (وهى الغرامة الأشد) فى حالة التأخير فى تقديم الإقرار وتضمينه بيانات غير صحيحة (المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥) .

الزم الممول بأداء غرامة تعادل مثل الضريبة العقارية المقررة أو المعفى منها . (م ٣/٧ معدلة بقانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ والقانون رقم ٢٩٤ لسنه ١٩٦٠) .
وتحصل هذه الغرامة بالطريق الإدارى .

وللممول أن يتظلم من الغرامة إلى مدير عام مصلحة الأموال المقررة أو مدير عام الجهة المختصة بربط وتحصيل الضريبة . خلال تسعين يوما من تاريخ تكليفه بالأداء ، ويكون القرار الصادر فى التظلم نهائيا .

على أنه بالنسبه إلى العقارات المعفاة ، أو التى يتقرر إعفاؤها من الضريبة طبقاً لنص المادة ٢١ من القانون ، يجوز للمدير العام المختص إعفاؤها من الغرامة التى تفرض عليها دون حاجة إلى تقديم تظلم بذلك من صاحب الشأن (م ٨ معدلة بالقانون رقم ١٢ لسنة ١٩٥٩) .

المطلب الثالث

لجان التقدير

١٥٢ — فى حالة الحصر العام ، تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات تقديراً عاما كل عشر سنوات ، ويجرى التقدير خلال السنتين الأخيرتين .

وفى حالة الحصر السنوى يجرى التقدير ، كما سبق القول ، خلال الثلاثة شهور الأخيرة من السنة ، ويعمل به من أول السنة التالية إلى نهاية مدة العشر سنوات المقررة للتقدير العام .

١٥٣ — **تكوين لجان التقدير** : يتولى التقدير فى كل مدينة أو محافظة لجان مكونة من أربعة أعضاء ، إثنين منهم من موظفى مجلس المحافظة (١) أو

(١) يمثل المدن التى تكون وحدها محافظة كالقاهرة والاسكندرية وبورسعيد مجلس محافظة (قانون نظام الإدارة المحلية م ٢) .

مجلس المدينة ـ متى كان لهذا المجلس حق ربط وتحصيل الضريبة ـ وتكون الرياسة لأحدهما ، واثنين من بين ملاك العقارات المبنية بالمدينة أو القسم أو البندر الذى يتم فيه التقدير .

والعضوان الموظفان بالحكومة يختارهما مدير القسم المالى بالمحافظة من بين موظفى القسم التابعين له ، أما العضوان الموظفان بمجلس المحافظة أو مجلس المدينة فيختارهما المجلس نفسه(١) ، هذا عن العضوين الموظفين أما العضوان من الملاك فيعينهما سنوياً وزير الخزانة أو وزير الادارة المحلية ، كل منهما فيما يخصه ، أو من ينيبه كل منهما عنه فى ذلك (٢) ، من بين ملاك العقارات ذوى السمعة الحسنة والخبرة باعمال المبانى ، ممن يرشحهم مدير القسم المالى بالمحافظة (٣) وإذا أمتنع أحد العضوين المعينين من الملاك عن الحضور ثلاث مرات متوالية من غير عذر تقبله اللجنة عد مستقيلا .

وإذا خلا مركز أحد الأعضاء من الملاك المعينين لأى سبب ، عين فيه وزير

(١) قرار وزير الشئون البلدية والقروية رقم ٩٥١ لسنة ١٩٥٤ بالنسبة إلى مجلس مدينة الاسكندرية ، وقراره رقم ١١٥٧ لسنة ١٩٥٥ بالنسبة إلى مجلس مدينة القاهرة .

(٢) أناب وزير الخزانة عنه مدير عام مصلحة الأموال المقررة فى تعيين العضوين من الملاك (قرار وزارى ٣٤ لسنة ١٩٥٤ م ٢) — وأناب وزير الشئون البلدية والقروية (وزير الادارة المحلية الآن) عنه فى ذلك مجلس بلدى الاسكندرية (قرار ٩٥١ لسنة ١٩٥٤ السابق ذكره) ومجلس بلدى القاهرة (قرار ١١٥٧ لسنة ١٩٥٥ السابق ذكره أيضا) .
ثم خول وزير الشئون البلدية والقروية المدير العام لمجلس البلدى الاسكندرية سلطة إصدار قرارات تعيين أعضاء لجان التقدير وأعضاء مجلس المراجعة من موظفى البلدية (المحافظة الآن) وملاك العقارات (قرار وزارى رقم ١٤٢٥ لسنة ١٩٥٧ بتاريخ ٢١ أكتوبر سنة ١٩٥٧) .

(٣) كان النص الأصلى للمادة ١٣ من القانون يشترط فى عضو لجنة التقدير من الملاك أن يكون ممن يؤدون ضريبة مبان لا تقل عن ثلاثة جنيهات فى السنة ، ولكن هذا الشرط ألغى عند تعديل المادة بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ ، لأنه تبين أن بعض البلاد التى أخضعت للضريبة لا يوجد بها ملاك ينطبق عليهم الشرط المذكور .

الخزانة أو وزير الادارة المحلية حسب كل حالة ، أو من ينيبه كل منهما عنه ، وذلك للمدة الباقية ، أحد الملاك ممن تتوافر فيه الشروط .

ويشترط لصحة إنعقاد اللجنة حضور ثلاثة من أعضائها . وتصدر قراراتها بالأغلبية المطلقة ، وعند التساوى يرجح الرأى الذى يؤيده الرئيس .

وإذا امتنع أحد الأعضاء عن التوقيع على محاضر التقدير بعد تمامها ، فيثبت ذلك بالمحضر ، ويبين سبب إمتناعه أن أمكن ، ويكون عمل اللجنة صحيحاً بحضور الأعضاء الثلاثة الآخرين ، فاذا امتنع العضوان المعينان من الملاك عن التوقيع فيثبت ذلك بالمحضر ، ويبين سبب إمتناعهما ، ويرفع الأمر للمدير العام لمصلحة الأموال المقررة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتعيين من يحل محلهما . (تعليمات الوزير - ٤) .

١٥٤ — الاعلان عن التقديرات : بعد إتمام التقديرات يعلن عنها وزير الخزانة أو وزير الإدارة المحلية ، كل فيما يخصه ، أو من ينيبه كل منهما عنه فى ذلك (١) ، فى جريدة الوقائع المصرية ، وتعلن صورة من الاعلان على باب المحافظة أو مجلس المدينة بحسب الأحوال، وعلى أبواب أقسام الشرطة والمراكز ومأموريات المالية الكائن بدائرتها العقارات (٢) .

ويخطر كل ممول بعنوانه المذكور بالإقرار المقدم منه ، بمقدار الضريبة التى ربطت عليه ، وتاريخ النشر فى الوقائع المصرية بشرط ألا تجاوز المدة بين تاريخ

---

(١) خول وزير الشئون البلدية والقروية المدير العام لبلدية الاسكندرية سلطة الاعلان عن إتمام التقديرات بمقتضى القرار الوزارى رقم ١٤٢٥ لسنة ١٩٥٧ بتاريخ ٢١ أكتوبر سنة ١٩٥٧ السابق ذكره بهامش (٢) ص ١٣٨ .

(٢) لهذا النشر والإعلان فائدته إذ يجعل التقديرات معروفة لصاحب الشأن ولغيره وفى ذلك نوع من الرقابة على أعمال لجان التقدير ، هذا إلى جانب ما لا تزال الملكية العقارية تحظى به من رعاية واهتمام وتفضيل على غيرها .

النشر واخطار الممول ثلاثة شهور ويكون الإخطار على الأنموذج رقم ١ ويسلم إلى الممول بإيصال أو يرسل إليه بكتاب موصى عليه (م ٣ من اللائحة التنفيذية).

وتصبح الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر المذكور.

المطلب الرابع

الطعن فى قرارات لجان التقدير

١٥٥ — أعطى المشرع للممولين وللحكومة الحق فى التظلم أمام مجالس المراجعة من قرارات لجان التقدير، خلال ستة أشهر من تاريخ نشر إتمام التقديرات فى الوقائع المصرية مع تقديم أسباب التظلم (١) (م ١٥/١ من القانون)

ويقدم التظلم إلى مدير القسم المالى أو لمدير مأمورية الايرادات فى الجهة التابع لها العقار.

ويجب على الممول أن يرفق بالتظلم المقدم منه قسيمة دالة على أداء تأمين قدره ٥٪ من الضريبة المقدم فى شأنها المعارضة (مع جبر كسر نصف الجنيه بالزيادة) على ألا يقل التأمين عن ٥٠ قرشا ولا يزيد عن عشرين جنيها (٢) وإلا سقط حقه فى طلب المعارضة (م ١٥ / ٢ من القانون، معدلة بالقانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠).

ويخطر المتظلم بميعاد تحقيق الشكوى قبل حلوله باسبوع.

---

(١) يعد فى كل محافظة سجلات لقيد التظلمات الخاصة بالتقدير والغرامات وطلبات رفع الضريبة وعدم استحقاقها، ويكون القيد فى تلك السجلات بأرقام مسلسلة بترتيب ورود التظلمات أو الطلبات.

(٢) لم يحدد القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ حدا أقصى للتأمين، كما فعل القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بالنسبة إلى ضريبة الأطيان، وقد تدارك المشرع ذلك بالقانون ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ فجعل حدا أقصى للتأمين عشرين جنيها.

ولا يرد التأمين للمتظلم إذا رفض طلبه (م ١٥/٢ من القانون) .

وفى حالة التظلم تؤدى الضريبة المقررة قبل التعديل فى المواعيد المحددة لها إلى أن يصدر قرار مجلس المراجعة فى التظلم (م ١٥ / ٣ مضافة بالقانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠) .

١٥٦ - تشكيل مجالس المراجعة وعملها واختصاصها: يتكون فى كل محافظة مجلس مراجعة ، يؤلف من ستة أعضاء يعينهم وزير الخزانة أو وزير الادارة المحلية ، كل منهما فيما يخصه ، أو من ينيبه كل منهما عنه فى ذلك (١) ، نصفهم من موظفى الحكومة أو من موظفى مجلس المدينة - متى كان لهذا المجلس حق ربط وتحصيل الضريبة - والنصف الآخر من بين ملاك المبانى بالمدينة أو البلد الذى ينظر المجلس فى التظلمات الخاصة به ، ذوى السمعة الحسنة والخبرة بأعمال المبانى الذين يرشحهم رئيس القسم المالى بالمحافظة ، ويعين الأعضاء الملاك لمدة سنتين ، وتكون الرياسة لعضو من الموظفين (٢).

ويسرى على الأعضاء الملاك من حيث الحضور والتعيين عند خلو مركز أحدهم ما يسرى على الأعضاء الملاك بلجان التقدير ، ولا يجوز الجمع بين عضوية لجنة التقدير وعضوية مجلس المراجعة .

---

(١) أناب وزير المالية والاقتصاد (الخزانة الآن) مدير عام مصلحة الأموال المقررة فى تعين الأعضاء الملاك (قرار وزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٠٤ م ٥).

وأناب وزير الشئون البلدية والقروية (الإدارة المحلية الآن) عنه فى ذلك المجلس البلدى لمدينة الاسكندرية (قرار ٩٥١ لسنة ١٩٥٤ السابق الاشارة اليه) والمجلس البلدى لمدينة القاهرة (قرار ١١٥٧ لسنة ١٩٥٥ السابق ذكره أيضا) .

(٢) كان النص الأصلى للمادة ١٦ من القانون يشترط فى العضو من الملاك ، أن يكون من كبارهم ممن يدفعون ضريبة مبان لا تقل عن ثلاثة جنيهات فى السنة ، كما كان يشترط أن تكون رياسة المجلس لعضو من الموظفين لا تقل درجة وظيفته عن الدرجة الثالثة ، وقد حذف القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ هذين الشرطين للتيسير .

ومقر مجلس المراجعة فى عاصمة المحافظة ، ما لم يقرر رئيسه عقده فى مقر المركز السكانية فى دائرته العقارات المطلوب الفصل فى التظلمات المقدمة فى شأنها (م ١٧ من القانون) .

ويشترط لصحة إنعقاد المجلس حضور أربعة من أعضائه ، وتصدر قراراته بالأغلبية المطلقة وعند التساوى يرجح الرأى الذى يؤيده الرئيس (م ١٨ من القانون) .

ولمجلس المراجعة أن يندب بعض أعضائه للقيام باجراء تحقيق أو معاينة ثم يعرض نتيجته على المجلس ، ويخطر أصحاب التظلمات والطلبات بالميعاد الذى يحدد لمعاينة العقارات موضوع الشكوى ، أو لنظرها أمام مجلس المراجعة ، قبل الميعاد بأسبوع .

وإذا امتنع أحد الأعضاء الملاك بمجلس المراجعة عن التوقيع على محاضر الجلسات بعد الفصل فى التظلمات التى نظرها المجلس ، فيثبت ذلك فى المحضر ، وتبين أسباب امتناعه إن أمكن . ويكون عمل المجلس صحيحا متى كانت قراراته صادرة من أربعة أعضاء .

وإذا امتنع الحاضرون من الأعضاء الملاك فيثبت ذلك بالمحضر ، وتبين أسباب امتناعهم إن أمكن ، ويرفع الأمر للمدير العام لمصلحة الأموال المقررة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتعيين من يحل محلهم .

ويقتصر اختصاص مجالس المراجعة على النظر فى تقدير القيمة الايجارية للعقارات ، أما غير ذلك من المسائل التى تتعلق بالضريبة ، فلا تختص بها ، بل ترفع مباشرة إلى الجهة القضائية المختصة (١) .

---

(١) كانت المادة ١٩ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على أنه إذا لم يصدر قرار =

ويخطر أصحاب التظلمات والطلبات بقرارات مجلس المراجعة، ويسلم الإخطار إلى صاحب الشأن بموجب إيصال، أو يرسل إليه بكتاب موصى عليه، وهى نهائية (م ٢٠ من القانون).

١٥٧ — **الطعن فى قرارات مجالس المراجعة:** قرارات مجالس المراجعة، مثل كل القرارات الإدارية النهائية ، لمحكمة القضاء الإدارى حق إلغائها أو وقف تنفيذها ، ولها وللمحاكم العادية (وذلك حتى يصدر قانون بتنظيم الإجراءات أمام مجلس الدولة (قانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ م ٢/٣) التعويض عن الضرر الذى يترتب عليها إذا صدرت على خلاف ما يقضى به القانون .

المبحث الرابع

سعر الضريبة وتحصيلها وتقادمها

§ ١ — سعر الضريبة

١٥٨ — نصت المادة ١٢ من القانون على أن يكون سعر الضريبة عشرة فى المائة من القيمة الايجارية السنوية بعد استبعاد ٢٠٪ (عشرين فى المائة) من هذه القيمة مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المالك بما فيها مصاريف الصيانة، ذلك أن القيمة الايجارية كما تحددها لجان التقدير ليست كلها إيراداً صافياً للعقار، بل يدخل فيها مصاريف الصيانة وغيرها وقد قدر المشرع هذه المصاريف جزافا

= مجلس المراجعة فى مدة ستة أشهر من تاريخ تقديم المعارضة ، جاز للمعارض أن يؤدى الضريبة المقررة قبل التعديل إلى أن يصدر القرار ، وقد ألغيت هذه المادة بموجب القانون رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٦٠ ، إذ أصبحت غير ذات موضوع بعد أن أضاف القانون المذكور إلى المادة ١٥ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فقرة نص فيها على أنه فى حالة التظلم تؤدى الضريبة المقررة قبل التعديل فى المواعيد المحددة لها إلى أن يصدر قرار مجلس المراجعة فى التظلم ، على ما سبق ذكره بالمتن (راجع الفقرة ١٥٥ ص ١٤٠ — ١٤١) .

بما يعادل ٢٠ ٪ من القيمة الايجارية ، ونص على استبعاد هذه النسبة منها قبل تطبيق السعر .

وقد روعى فى تحديد سعر الضريبة على العقارات المبنية بنسبة ١٠ ٪ من القيمة الايجارية بينما سعر ضريبة الأطيان ١٤ ٪ من القيمة الإيجارية ، استهلاك العقارات المبنية الذى لايتوافر فى الأراضى الزراعية (١) .

لكن هذا السعر قد عدل بمقتضى القرار بقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦١ ، على أن يطبق السعر المعدل ابتداء من أول يناير سنة ١٩٦٢ .

وفرق القرار بقانون المذكور والقرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بين المبانى المنشأة أصلا لأغراض خلاف السكن ، وبين المبانى المنشأة أصلا لتكون سكنا ، ولو استعملت لغير السكن . وجعل الضريبة نسبية بمعدل ١٠ ٪ من

(١) كان الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ يحدد سعر الضريبة بجزء من اثنى عشر جزءا من قيمة الأجرة السنوية (أى ٨ ١/٣ ٪) ، ثم صدر الأمر العالى بتاريخ • فبراير سنة ١٩٠٩ ، بعد موافقة الدول صاحبة الامتيازات، بزيادة الضريبة بمدينة القاهرة إلى عشرة فى المائة وأجاز للحكومة تعميم هذه الزيادة فى المدن الأخرى التى تنشىء فيها الحكومة مجارى أو أعمال صحية مماثلة بشرط أن يكون ذلك بأمر عال بعد موافقة الدول .

وهذا السعر (١٠ ٪) أقل من سعرها فى كثير من الدول . فسعرها فى تركيا ١٢ ٪ من صافى الايجار ، بعد استبعاد ٢٠ ٪ مقابل مصروفات الصيانة ، وفى رومانيا ١٠ ٪ (عدا ١ ٪ مقابل مصروفات تحصيل) وفى فرنسا ١٨ ٪ بعد استبعاد ٢٥ ٪ من القيمة الايجارية للمنازل ، و ٤٠ ٪ للمصانع مقابل مصرفات الصيانة ، وفى إيطاليا ١٠ ٪ .

وقد رأى المشرع أنه لا محل للتفرقة بين المدن التى تنشأ فيها مجارى وغيرها من المدن ، لأن الضريبة تؤخذ فى الحالتين على أساس القيمة الإيجارية وتزداد هذه القيمة إذا اتصلت الأملاك بالمجارى ، وتزداد الضريبة عليها بالتالى دون حاجة إلى رفع سعرها .

وقد روعى فى رفع السعر أيضا حذف ما أوردته المادة ٢٥ من الأمر العالى من الزام مقدمى التظلمات بمصاريف التحقيق التكميلية ومعاينات أهل الخبرة وغير ذلك من الاجراءات التى كان لمجلس المراجعة أن يأمر بها ضد من رفضت طلباتهم . (المذكرة الايضاحية للقانون) .

القيمة الايجارية السنوية (بعد استبعاد الـ ٢٠ ٪ منها المشار إليها) بالنسبة إلى النوع الأول من المبانى وتصاعدية حسب متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية بالنسبة إلى النوع الثانى من المبانى على النحو الآتى (١) :

(١) — ١٠ ٪ من القيمة الايجارية السنوية بالنسبة إلى المساكن التى لا يتجاوز فيها هذا المتوسط ثلاثة جنيهات .

(٢) — ١٥ ٪ بالنسبة إلى المساكن التى يزيد فيها المتوسط على ثلاثة جنيهات ولا يتجاوز خمسة جنيهات .

(٣) — ٢٠ ٪ بالنسبة إلى المساكن التى يزيد فيها المتوسط على خمسة جنيهات ولا يتجاوز ثمانية جنيهات .

---

(١) نصت م ٥ من القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ المشار اليه على تشكيل لجنة عليا برياسة وزير الخزانة عهد اليها بتفسير أحكام هذا القانون تفسيرا تشريعيا ملزما، وبناء على ذلك صدر القرار الوزارى رقم ١ لسنة ١٩٦١ فى شأن تفسير بعض أحكام القانون المذكور (العدد ٣٠١ مكرر من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٦١/١٢/٣٠) مقررا ما يأتى :

(ا) يقصد بالقيمة الايجارية المنصوص عليها فى القانون ١٢٩ لسنة ١٩٦١ ، وبالايجار المنصوص عليه فى القانون ١٦٩ لسنة ١٩٦١ . الايجار المدون بدفاتر الحصر والتقدير والذى اتخذ أساسا لفرض الضريبة على العقارات المبنية، قبل استبعاد الـ ٢٠ ٪ مقابل المصروفات التى يتكبدها المالك ، وذلك لحساب متوسط إيجار الحجرة فى الوحدة السكنية .

(ب) يقصد بالاعفاء المقرر بالقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ — بالنسبة للعقارات المعفاة من الضريبة على العقارات المبنية — الاعفاء من الضرائب الاضافية التى يقع عبؤها على المستأجر وذلك فى الحدود المبينة فى ذلك القانون . (راجع الفقرات ١٦٣ إلى ١٦٩ فيما يلى) .

(حـ) تعتبر الفيلا وحدة سكنية واحدة أو أكثر ، طبقا للوصف الوارد فى دفاتر الحصر والتقدير ، ويحدد عدد حجرات الفيلا طبقا لهذا الوصف .

(د) تعتبر المبانى المنشأة أصلا لتكون فنادق مبانى غير سكنية ما دامت مستعملة فى هذا الغرض ، وتعامل المساكن المستعملة بنسيونات معاملة الوحدات السكنية .

(هـ) تعامل الغرف المخصصة للخدم بالبدرومات أو بأعلى المبانى طبقا للوصف الوارد فى دفاتر الحصر والتقدير ، وتعتبر الجراجات وحدات غير سكنية .

(٤) — ٣٠ ٪ بالنسبة إلى المساكن التى يزيد فيها المتوسط على ثمانية جنيهات ولا يتجاوز عشرة جنيهات .

(٥) — ٤٠ ٪ بالنسبة إلى المساكن التى يزيد فيها المتوسط على عشرة جنيهات .

١٥٨ م — اعفاء لتخفيف أعباء المعيشة : أعفى القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ من أداء الضريبة على العقارات المبنية والضرائب الاضافية الأخرى المتعلقة بها المساكن التى لا يزيد متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية فيها على ثلاثة جنيهات ، فيما عدا الزيادة فى الضريبة الاضافية للدفاع التى فرضت بالقرار بقانون ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ والقرار بقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٦٤ ومقدارها ٢ ½ ٪ من القيمة الايجارية ، ويلزم بها مالك العقار ، وليس له أن يحملها للمستأجر .

وأعفى من أداء الضريبة وحدها ، دون الضرائب الإضافية ، المساكن التى يزيد متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية فيها على ثلاثة جنيهات ولا يجاوز خمسة جنيهات .

والمقصود من هذا الاعفاء تخفيف أعباء المعيشة على الطبقات محدودة الدخل ، فقد نص المشرع فى الفقرة الثالثة من المادة الأولى من القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ على أن على المالك فى كلتا الحالتين أن يخفض قيمة الايجار بما يعادل ما خص الوحدة السكنية من الاعفاء .

ونص على سريان الاعفاء والخفض السابقين بالنسبة إلى المبانى المنشأة أصلا لأغراض خلاف السكن أيضا وذلك فى الحدود سالفة الذكر ، مراعاة لصغار المستأجرين .

كما نص على أنه فى حساب متوسط الايجار الشهرى للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية يزاد عدد حجراتها حجرة واحدة إذا اشتملت تلك الوحدة على صالة واحدة أو أكثر .

وإذا غير المالك استعمال المبنى من أغراض غير سكنية إلى أغراض سكنية فعليه أن يخطر الجهة المختصة بربط الضريبة عن هذا التغيير قبل نهاية شهر ديسمبر من السنة التي تم التغيير خلالها ، ويعدل سعر الضريبة للمبنى طبقاً للغرض الجديد اعتباراً من أول شهر يناير التالي لتاريخ استعمال المبنى لأغراض السكن .

ويلزم مالك المبنى الذى لايقوم بالإخطار فى الميعاد المحدد ، أو قدمه متضمنا بيانات غير صحيحة بغرامة تعادل مثل الضريبة التى تقرر على المبنى عن سنة كاملة.

§ ٢ — تحصيل الضريبة وضماناته

١٥٩ — تؤدى الضريبة مقدما على قسطين متساويين خلال الخمسة عشرة يوما الأولى من شهرى يناير ويوليه من كل سنة .

وقد رأى المشرع تقليل عدد الأقساط (١) لأنه فى مصلحة كل من الخزانة والممول فهو ييسر على الأولى التحصيل ويقلل من عدد الحجوز الممكن توقيعها على الثانى ومن ثم يوفر عليه مصاريف إجراءاتها .

ويكون أداء الضريبة للصيارف والمحصلين فى مكاتب التحصيل الواقع فى دائرتها العقار .

وتحصل الضريبة والغرامة (٢) بطريق الحجز الإدارى عند عدم أدائها

---

(١) كان الأمر العالى الصادر بتاريخ ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ يجعل تحصيل الضريبة على أربعة أقساط متساوية .

(٢) راجع فيما يتعلق بالغرامة الفقرتين السابقتين ١٣٠ و١٥١ ص ١٢١ و ١٣٦ وقد عدل المشرع المواد : ٢٥ و٢٦ و ٢٧ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ بأن نص على معاملة الغرامة المنصوص عليها فى القانون معاملة الضريبة من تحصيلها إداريا أو توقيع الحجز الادارى أو إعلانها حق الامتياز وما إلى ذلك ، ويلاحظ أن كلمة « الضريبة » تشمل أيضا المبالغ التى رفعت للممول بغير حق والتى ألزمه القانون بردها —

فى المواعيد المقررة لمكاتب التحصيل المعينة لذلك (م ٢٥ معدلة بقانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥).

١٦٠ — مسئولية المستأجر عن أداء الضريبة : المستأجرون مسئولون بالتضامن مع أصحاب العقارات عن أداء الضريبة والغرامات ، بقدر الأجر المستحق عليهم ، بعد إخطارهم بخطاب موصى عليه بعلم الوصول بذلك ، بغير حاجة إلى إجراءات قضائية أخرى .

وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة وملحقاتها التى تسلم إليهم كايصال من المالك .

وأداء الأجرة معجلا من المستأجر لا يعفيه من تضامنه مع المالك فى أداء الضريبة المطلوبة فيما زاد على أجرة ثلاثة أشهر ، ويشترط أن يكون الأداء بموجب مخالصة ثابتة التاريخ قبل موعد استحقاق الضريبة المطلوبة .

وقد استحدث المشرع حكما لم يكن موجودا فى الأمر العالى لسنة ١٨٨٤ وهو اعتبار صاحب الأرض متضامنا مع صاحب المبانى فى أداء الضريبة المستحقة ، وذلك فى حالة ما إذا كانت الأرض والمبنى ملكا لشخصين مختلفين .

وقد أراد المشرع بالأحكام السابقة أن يضمن للخزانة العامة تحصيل الضريبة على وجه السرعة والتأكيد (م ٢٦ معدلة بقانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥) .

١٦١ — حق الامتياز : للحكومة ولمجالس المدن التى لها حق ربط وتحصيل الضريبة حق الامتياز على الإيجار والإيراد والمنقولات (١) الخاصة

(المذكرة الايضاحية للقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥) — ولم يعدل المشرع الفقرة الأخيرة من المادة ٢٦ بما يجعل مالك الأرض متضامنا مع مالك المبنى بالنسبة للغرامات أيضا ، وعلى ذلك فلا تضامن بينهما إلا بالنسبة للضريبة فقط .

(١) أضيفت كلمة « المنقولات » إلى المادة ٢٧ عندما عدلت بموجب القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ والمقصود بها المنقولات التى تكون خاصة بالعقارات .

بالعقارات المبنية والأراضى الفضاء المستغلة المستحقة عليها الضريبة وعلى المبانى والأراضى المقامة عليها أو الملحقة بها سواء أكانت هذه الأراضى ملكا لأصحاب المبنى أو لغيرهم وذلك فيما يتعلق بتحصيل الضريبة أو الغرامة (م ٢٧ من القانون معدلة بالقانون ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥) .

§ ٣ - تقادم الضريبة

١٦٢ — تطبق فيما يتعلق بتقادم الضريبة على العقارات المبنيه الأحكام السابق ذكرها عند الكلام على ضريبة الأطيان (الفقرة ٩٦ السابقة (١)) حيث لا يوجد فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ نصوص خاصة ، فيتقادم حق الدولة فى المطالبة بالضريبة بمرور خمس سنوات من نهاية السنة التى تستحق عنها ، ويتقادم حق الممول فى المطالبة باسترداد ما دفعه منها بغير وجه حق بمرور ثلاث سنوات من تاريخ الدفع ، إلا إذا ظهر حقه فى طلب الرد بعد إجراءات قامت بها جهة التحصيل، فيبدأ التقادم من تاريخ أخطار الممول بحقه فى الرد بخطاب موصى عليه .

المبحث الخامس

الضرائب والرسوم الأخرى التى تحصل إلى جانب الضريبة على العقارات المبنية

١٦٣ — تحصل إلى جانب الضريبة على العقارات المبنية بعض ضرائب ورسوم وأتاوى ، أهمها : ضريبة الخفر ، والضريبة الاضافيسة للدفاع ، والضرائب الاضافية لصالح مجالس المدن ، والرسم الإيجارى ، ومقابل التحسين .

---

(١) ص ٩٤ و ٩٥ فيما سبق .

§ ١ - ضريبة الخفر

١٦٤ — ضريبة الخفر مقررة على الملاك بمقتضى المرسوم الصادر فى ١٦ فبراير سنة ١٩٢٤ والمعدل بالمرسوم بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٣١ (كما سبق القول فى مقدمة الكتاب (١)) ، فى المدن والبلاد المفروضة فيها ضريبة على العقارات المبنية ، بنسبة ٢٠ ٪ من الضريبة ، تدفع مع أقساطها وبنسبتها وتسرى عليها أحكامها .

وهذه الأجور فى الحقيقة ضرائب خاصة (٢) .

§ ٢ - الضريبة الإضافية للدفاع

١٦٥ — تقررت هذه الضريبة ، كما سبق ، من أول يوليه سنة ١٩٥٦ بمقتضى قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ بسعر ٢ ½ ٪ من الايجار السنوى للعقارات المفروضة عليها الضريبة على العقارات المبنية بمقتضى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وقد ضوعف هذا السعر فأصبح ٥ ٪ اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٦٢ بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ وتستحق هذه الزيادة فى الضريبة (٢½ ٪) على العقارات المعفاه من الضريبة بمقتضى القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ المشار اليه ويلزم بها المالك وليس له أن يحملها للمستأجر (قرار بقانون ١٣١ لسنة ١٩٦٤ ويعمل به اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٦٤) (٣) ، وهى تدفع مع أقساط الضريبة الأصلية المستحقة وبنسبتها وتأخذ حكمها وتسرى عليها القواعد الخاصة بها .

---

(١) راجع ص ٥٣ فيما سبق .

(٢) راجع كتاب « موجز فى المالية العامة » ، للمؤلف ص ١١٣ .

(٣) راجع الفقرة ١٥٨ م ، ص ١٤٦ فيما سبق .

وقد فرق المشرع ، فيما يتعلق بمن يتحمل عبء الضريبة الإضافية ، بين العقارات المنشأة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ والخاضعة لأحكام القانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٤٧ بشأن إيجار الأماكن وتنظيم العلاقات بين المؤجرين والمستأجرين ، وبين غيرها من العقارات .

فبالنسبة إلى النوع الأول يقع عبء الضريبة الإضافية على المستأجر أو الشاغل للسكن وفيما عدا ذلك يقع عبؤها على الممول الأصلى ، وذلك كله بعد استبعاد مدد الخلو عند ثبوتها .

ويجب على الممول الأصلى تحصيل هذه الضريبة من شاغلى العقارات ، وتوريدها للخزانة العامة مع الضريبة الأصلية . (م ٢/٣ و م ٥ من القانون).

§ ٣ - الضرائب الاضافية لصالح مجالس المدن

١٦٦ — تنص المادة ٣٩ من قانون نظام الإدارة المحلية على أن الموارد المالية لمجالس المدن تشمل الضرائب الاضافية المعلاة على الضريبة على العقارات المبنيه ما عدا ضريبة الدفاع .

١٦٧ — (ا) - وكان القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية ، يعطى الحق لتلك المجالس فى أن تفرض فى دائرة اختصاص كل منها رسوما إضافية على الضريبة على العقارات المبنية بنسبة مئوية منها ، وفى البلاد التى لم تقرر فيها هذه الضريبة كانت الرسوم تفرض بنسبة مئوية من القيمة الايجارية السنوية (١) ، وكان يجوز للمجلس أن يعفى العقارات المبنية من هذه

---

(١) لم يحدد القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ المشار اليه نسبة معينة ، على العكس من القوانين المنظمة للمجالس البلدية للقاهرة والاسكندرية وبور سعيد .

الرسوم الاضافية إذا كانت لا تتجاوز ٢٥٠ مليما سنويا (م ٢٥ / ١ من القانون المذكور) .

ولم يكن قرار المجلس فيما يتعلق بالرسوم المذكورة نافذا إلا بعد مصادقة وزير الشئون البلدية والقروية (م ٣٦ من القانون) .

(ب) — كذلك كان للمجالس البلدية للقاهرة والاسكندرية وبورسعيد الحق في أن تفرض في دائرة اختصاص كل منها رسما على العقارات المبنية يدفعه ملاكها لغاية ٢ ١/٢ ٪ على الأكثر من القيمة الايجارية لهذه العقارات .

ولم تكن قرارات هذه المجالس في شأن فرض هذه الرسوم أو تعديلها بالتخفيض أو الزيادة أو الغائها نافذة إلا بعد التصديق عليها من رئيس الجمهورية (١) .

وهذه الرسوم في الحقيقة ضرائب مباشرة على الدخل العقاري، كالضريبة على العقارات المبنية .

§ ٤ ـ الرسم الايجاري

١٦٨ — تنص المادة ٤١ من قانون نظام الادارة المحلية على أن لمجلس المدينة أن يفرض رسما إيجاريا يؤديه شاغلو العقارات المبنية لغاية ٤ ٪ على الأكثر من قيمتها الايجارية .

ويعفى من هذا الرسم :

(١) العقارات التي تشغلها المصالح العامة والمجالس المحلية .

---

(١) القانون رقم ١٤٥ سنة ١٩٤٩ بانشاء مجلس بلدى لمدينة القاهرة مادة ٢١ المعدلة بالقانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥٦ — والقانون رقم ٩٨ لسنة ١٩٥٠ بشأن المجلس البلدى لمدينة الاسكندرية ، م ٢١ المعدلة بالقانون رقم ٢١٤ لسنة ١٩٥٦ — والقانون رقم ١٤٨ لسنة ١٩٥٠ بشأن المجلس البلدى لمدينة بور سعيد ، م ٢١ المعدلة بالقانون رقم ٢٨٧ لسنة ١٩٥٦ .

(٢) المساكن التى لاتتجاوز قيمتها الايجارية السنوية ثمانية عشر جنيها بشرط ألا تزيد القيمه الايجارية لجميع المساكن التى يشغلها الممول على هذا المبلغ .

(٣) العقارات المعفاة من الضريبة على العقارات المبنية .

ويحصل هذا الرسم ملاك العقارات أو المنتفعون بها ، ويؤدونه لمكاتب التحصيل فى المواعيد المحددة لأداء الضريبة على العقارات المبنية .

ويسرى عليه مايسرى على باقى الرسوم البلدية ، فقرار المجلس بشأنه لايكون نافذاً إلا بقرار من الوزير المختص ، بعد موافقة اللجنة الوزارية للادارة المحلية ، ويجوز للوزير أن يطلب من المجلس تقرير الرسم أو تعديله ، تمكينا للمجلس من مباشرة أعماله فيما يعود بالنفع المحلى . كما يجوز له ، بعد موافقة اللجنة الوزارية المشار اليها ، أن يطلب إلى المجلس الغاء الرسم أو تعديله أو تقصير أجل سريانه ، إن رأى فى بقائه على حاله مالا يتفق والسياسة الاقتصادية أو المالية للدولة . فاذا رفض المجلس فى الحالات المذكورة إجابة الطلب يعرض الأمر على رئيس الجمهورية ، ويكون قراره فى هذا الشأن نهائيا .

وهذا الرسم فى الحقيقة ضريبة غير مباشرة من ضرائب الاستهلاك يدفعها شاغل العقار على انفاقه جزءا من دخله فى صورة إيجار .

١٦٩ — وكان لكل من المجالس البلدية لمدن القاهرة والاسكندرية وبورسعيد الحق فى فرض هذا الرسم الايجارى على شاغلى العقارات المبنية فى دائرة اختصاصه لغاية ٤٪ على الأكثر من قيمتها الايجارية ، وقد عممه قانون نظام الإدارة المحلية ، بعد أن كان قاصرا على المدن الثلاث .

§ ٥ — مقابل التحسين

١٧٠ — عندما صدر القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية ،

كان يحتوى على نص يجيز للمجلس البلدى أن يفرض إتاوة على العقارات التى تنتفع من المشروعات العامة بحيث لا تتجاوز نسبتها ٥٠٪ من الزيادة فى قيمة هذه العقارات (م ٤٥ من القانون) .

ثم صدر بعد ذلك فى نفس السنة القانون رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٥٥ بفرض مقابل تحسين على العقارات التى يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة ، وألغى المادة ٤٥ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ المشار إليها ، اكتفاء بأحكامه[1] .

ولما صدر قانون نظام الإدارة المحلية ، ضمنه المشرع نصا جاء به أن لمجلس المدينة أن يفرض فى دائرته رسوما على العقارات التى تنتفع من المشروعات العامة التى يقوم بها المجلس بحيث لا تجاوز قيمتها ٥٠٪ من الزيادة فى قيمة هذه العقارات (م ٤٠ الفقرة ط).

ويعفى من هذه الرسوم : الأموال العامة للحكومة ، والأماكن المخصصة للعبادة ، ويجوز للمجلس — بالأغلبيه المطلقة لأعضائه — أن يعفى منها الجمعيات والمؤسسات الخيرية (م ٧٧ من القانون و م ١٣٦ من لائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الجمهورى رقم ١٥١٣ لسنة ١٩٦٠ [2]) .

وهذه الرسوم فى الحقيقة من قبيل مقابل التحسين .

ولما كان المشرع لم يلغ القانون رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٥٥ الخاص بفرض مقابل التحسين فان المادة ٤٠ من قانون نظام الإدارة المحلية تطبق فى الأحوال التى لا ينطبق عليها قانون مقابل التحسين .

---

(١) تراجع الأحكام المتعلقة بمقابل التحسين فى كتاب موجز فى المالية العامة ، للمؤلف ، ص ١٠٧ — ١١٣ .

(٢) الجريدة الرسمية ، العدد ٢١٩ ، الصادر فى ٢٧ سبتمبر سنة ١٩٦٠ .

الباب الثانى

الضريبة على إيرادات رءوس الاموال المنقولة

١٧١ — مقدمة : صدر فى ٢٣ يناير سنة ١٩٣٩ كما سبق القول فى مقدمة الكتاب (١) القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بفرض ضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة ، وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى كسب العمل . وقد عدلت بعض نصوصه مراراً بقوانين أخرى لاحقة (٢) .

---

(١) أنظر ص ٣٩ فيما سبق .

(٢) فيما يلى أهم القوانين المعدلة للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمواد التى عدلتها أو ألغتها أو استحدثتها :

١ — القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٠ (عدل م : ٧)

٢ — القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ (عدل : م ١ ثالثا ، ٣ ، ١١ ، ١٥ ، ٤٠ (٣) ، ٤٣ ، ٤٨ ، ٨٥ — وأضاف : م ١١ مكرر ، ٣٢ مكررة ، ٦٣ مكررة ، ٦٣ ثالثة) .

٣ — القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤١ (متعلق بـ م : ١٠)

٤ — « « ٤٢ « ١٩٤١ (عدل : م ٣٥)

٥ — « « ١٥ « ١٩٤٢ (عدل : م ٤١ فقرة ثالثة)

٦ — « « ١٩ « ١٩٤٢ (عدل م ٧)

٧ — « « ٦٢ « ١٩٤٤ (عدل : م ٩٧)

٨ — « « ١١٩ « ١٩٤٤ (فسر : م ٣٩)

٩ — « « ١٢٠ « ١٩٤٤ (الغى : م ٥٥)

١٠ — « « ٩٣ « ١٩٤٦ (الغى : م ٩٥)

١١ — « « ٢٩ « ١٩٤٧ (عدل : م ٩٧)

١٢ — « « ١٣٧ « ١٩٤٨ (عدل : م ٥٩)

١٣ — « « ١٣٨ « ١٩٤٨ (عدل : م ١ (رابعا) فقرة ثانية)

١٤ — المرسوم بقانون ١٦٠ لسنة ١٩٤٩ (عدل : م ٩٩ ، ولكنه سقط لعدم موافقة مجلس النواب عليه) .

وقد قسم المشرع هذا القانون إلى أربعة كتب :

الكتاب الأول — خاص بالضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة .

الكتاب الثاني — خاص بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

= ١٥ — القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (عدل المواد : ١ (أولا) ، ١ (رابعا) الشق الأول ٨ (أولا) و (ثانيا) زاد السعر فى م ٧ ، ١٥ ، ٣٧ ، (إلى ١٤٪) ، ٣٢ ، ٣٤ ف ٤ ، ٤٠ ، ٤١ ، ٤٤ ، ٤٥ ، ٤٧ ، ٥٠ ، ٥١ ، ٥٢ ، ٥٣ ، ٥٤ ، ٦٣ ، ٨١ ، ٨٣ ، ٨٥ ، ٩٠ ، ٩١ ، ٩٦ ، ٩٧ ، ٩٩ ، ١٠٠ ، ١٠١) .

(والغى : م ٤٦ ، م ٥٦ ، م ٧٢ إلى ٧٧) .

وأضاف : فقرة جديدة إلى م ١٠ ، م ٤١ مكررة ، ، ٤٧ مكررة ، ف جديدة إلى م ٤٨ و م ٧٢ إلى ٧٧ ، ٨٧ مكررة .

١٦ — القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ (عدل السعر فى م ٧ ، ١٥ ، ٣٧ فجعله ١٦٪ ، وعدل م ١٥ ف٣ ، ٣٤ ف ٤ ، ٥٤ ، ٧٢ ف١ ، ٢ ، م ٨١ ف أخيرة ، ٨٥ ف٣ ، ٩٩) .

(والغى م ٣٢ ف ١ ، ٤٠ ، م ٤ ق ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، وانظر م ٤ ق ١٧٤ لسنة ١٩٥١) .

١٧ — المرسوم بقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٥٢ (الغى م : ٨٩) .

١٨ — المرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢ (عدل م : ٤٥ ، ٥٠ ، ٥١ ، ٥٢ ، ٥٣ ، ٥٤) .

١٩ — المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢ (عدل السعر فى م ٧ ، ١٥ ، ٢٧ فجعله ١٧٪ ، عدل سعر ضريبة المرتبات والأجور م ٦٣ ، عدل سعر ضريبة المهن الحرة إلى ١١٪) .

٢٠ — المرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ (أضاف م ٩٧ مكررة ، أنظر م ٢ ق ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢) .

٢١ — المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٥٣ (أضاف الى م ٦٠ فقرة جديدة) .

٢٢ — القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ (عدل م : ٤٣ ف ١ ، ٤٤ ، ٤٨ ، ٥٠ ، ٨٥ ، ٩٠ ف ٢ ، وأضاف م : ٨٥ مكررا (١) ، ٨٥ مكررا (٢) ، ٨٥ مكررا (٣) . — والغى م ٥٩ فقرة أخيرة) .

٢٣ — القانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٣ (أضاف : م ٥٤ مكررا) .

٢٤ — القانون رقم ١٨ لسنة ١٩٥٤ (عدل : م ٧٥ ف أخيرة) .

٢٥ — القانون رقم ٥٤١ لسنة ١٩٥٤ (أضاف : م ٥٥ مكررا) .

٢٦ — القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥٥ (عدل : م ٥١ ، ٧٥ ف ٣ ، ٩٠ بند ثالثا — وأضاف : م ٩٧ مكررة « ١ ») .

٢٧ — القانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ (عدل : م ٤٤ فقرة أخيرة ، ٤٨ فقرة أخيرة ، ٧٥ ف ١ و ٢ ، ٨٥ مكررا ٣ — وأضاف الى م ٩٢ ف ١ و ٢ و ٣ ، م ٩٣ مكررا «١» =

الكتاب الثالث — خاص بالضريبة على كسب العمل .

الكتاب الرابع — خاص بالأحكام العامة لكل الضرائب المذكورة .

بهذا التقسيم يكون المشرع المصرى قد انبسع الرأى الذى يفرق بين ما يعتبر إيراداً لرأس المال وحده ، وما يعتبر ايراداً للعمل وحده ، وبين ما يعتبر إيراداً مختلطا لرأس المال والعمل معا .

وقد قسم الكتاب الأول الخاص بالضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة إلى ثلاثة أبواب :

= ٢٨ — القرار بقانون رقم ٣٨٦ لسنة ١٩٥٦ (أضاف الى م ٣٩ ف ٥) .

٢٩ — القرار بقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٧ (أضاف الى م ٦ ف ٢) .

٣٠ — القرار بقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٥٨ (أضاف الى م ٦٣ ف جديدة والى م ٦٩ ف ٢ — وانظر أيضا م ٣ ق ٣٩ لسنة ١٩٥٨) .

٣١ — القرار بقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٥٨ (الغى : م ٥٥ مكررا — وأضاف م٥٥ ، ٥٥ مكررا ، ٥٥ مكررا (١) ، ٥٥ مكررا (٢) .

٣٢ — القرار بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ (الغى م ١ ثالثا ف ٢ ، م ١٥ ف ٣ ، ٤ ، ٥ وأضاف م ١ ثالثا ف ٢ جديدة) .

٣٣ — القرار بقانون رقم ٢٧٠ لسنة ١٩٥٩ (أضاف : م ٤٠).

٣٤ — القرار بقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٦٠ (أضاف الى م ٦٢ فقرة جديدة بعد ف ٢ الغى م ٦٣ ف ٢ ، م ٦٩ فقرة ٢) .

٣٥ — القرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦٠ (استبدل بنص م ٩٣ مكررا (١) بند ٥ نصا جديدا — أضاف الى م ٩٣ مكررا (١) بند ٣ فقرة جديدة بعد الأولى — أضافت : م ٩٣ مكررا (٢) ، ٩٣ مكرراً (٣) .

٣٦ — القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ (عدل : م ٤١ ف ١ ، ٢ م ٦٢ ف ١ ، م ٦٣ ف ١ ، ٢ ، ٣ — عدل سعر الضريبة بالمادة ٧٢ — والغى ق ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥) .

٣٧ — القرار بقانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٦٢ (أضاف الى م ١ (ثالثا) فقرة جديدة) ، ويعمل به من أول يناير سنة ١٩٦١ .

٣٨ — القرار بقانون رقم ١٢٨ لسنة ١٩٦٣ (استبدل بنص الفقرة الأخيرة من م ١ (ثالثا) نصا آخر ، يسرى حكمه من ٥ سبتمبر سنة ١٩٦٣ .

هذا عدا القوانين التى تتعلق بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، دون أن تعدله بطريق مباشر .

الباب الأول — خاص بالضريبـة على إيرادات القيم المنقولة ، ويتضمن المواد من ١ إلى ١٤.

الباب الثانى — خاص بالضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات . ويضم المواد من ١٥ إلى ٢٧ .

الباب الثالث — خاص بأيلولة المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم إلى الحكومة، ويضم المادتين ٢٨ و ٢٩ ، وهو لا يشتمل على أحكام تتعلق بأية ضريبة .

أما الكتاب الثانى فلم يقسم إلى أبواب لأنه ليس للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فروع ، ويتضمن المواد من ٣٠ إلى ٦٠

وينقسم الكتاب الثالث الخاص بالضريبة على كسب العمل إلى بابين :

الباب الأول — خاص بالضريبة على المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات ويضم المواد من ٦١ إلى ٧١ .

الباب الثانى — خاص بالضريبة على أرباح المهن غير التجارية ويضم المواد من ٧٢ إلى ٧٧ .

والكتاب الرابع ، وهو غير مقسم إلى أبواب ، يضم الأحكام المشتركة بين جميع الضرائب المذكورة ، ويتضمن المواد من ٧٨ إلى ١٠٤ وهى آخر مادة فى القانون .

وندرس تباعا فيما يلى الضرائب المذكورة، لنتبين موضوع كل ضريبة منها ، وتحديد الإيرادات الخاضعة لها ، والإعفاءات التى ترد عليها ، وسعرها، تسويتها وتحصيلها ، وغير ذلك من الأحكام .

الفصـــل الأول

الضريبة على إيرادات القيم المنقولة

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

المطلب الأول

تعريف الضريبة

١٧٢ — الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ضريبة مباشرة على الإيراد الفعلى الاجمالى للقيم المنقولة ، وهى ضريبة نوعية عينية غير سنوية .

١٧٣ — والقيم المنقولة التى تسرى هذه الضريبة على إيرادها لم يعرفها المشرع، ولكن يستفاد من نصوص القانون المنظمة لها أنه يقصد بها : الأسهم، وحصص التأسيس ، والأنصبة فى الأرباح ، والسندات ، والسلفيات [١] التى يكون المدين فيها هيئة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية ، أو هيئة خاصة تتمتع بالشخصية المعنوية ورأس مالها مقسم إلى أسهم ، أو شركة توصية .

ويخضع لهذه الضريبة إيرادات القيم المنقولة التى تقوم بتوزيعها الهيئات المذكورة . ويقتضى تحديد وعاء هذه الضريبة دراسة أنواع الايرادات التى تخضع لها من جهة ، والهيئات التى تقوم بتوزيعها من جهة أخرى .

على أننا سندرس قبل ذلك خصائص هذه الضريبة .

---

(١) لا يشترط أن تكون القيم المنقولة ممثلة دائمـا فى صكوك قابلة للتداول وسنرى أن ضريبة القيم المنقولة تسرى على فوائد الحساب الجارى باعتباره من السلفيات .

المطلب الثانى

خصائص الضريبة على إيراد القيم المنقولة

تتميز الضريبة على إيراد القيم المنقولة بالخصائص الآتية :

١٧٤ — **أولا - أنها ضريبة مباشرة نوعية عينية**: هذه الضريبة مباشرة لأنها مفروضة على الايراد وهى نوعية لأنها مفروضة على نوع معين من الايراد، هو إيراد القيم المنقولة الواردة فى القانون على سبيل الحصر .

وهى ضريبة عينية ، إذ أنها لا تهتم بشخص الممول ، ولا تنظر إلى ظروفه الاقتصادية والاجتماعية ، فلا يخصم من وعائها شيء للحد الأدنى للدخل ، ولا للأعباء العائلية .

وهى تسرى على الإيراد الاجمالى ، لا الصافى ، فلا يسمح بخصم مصاريف تحصيل الايراد ، ولا أجور إيداع القيم المنقولة فى البنوك أو إيجار الخزائن المودعة فيها ، كما لا تخصم فوائد ما يكون الممول قد اقترضه من أموال لشرائها، أوضرائب تستحق عليها، كرسوم الدمغة، أورسم القيد بالبورصة وماإلى ذلك.

وسعرها نسبي ، فمن لديه سهم كمن لديه ألف سهم ، يؤخذ من كل منهما نفس النسبة كضريبة .

١٧٥ — **ثانيا - أنها مفروضة على الايراد الفعلى**: وذلك على العكس من ضريبة الأطيان وضريبة العقارات المبنية ، المفروضتين على الايراد المقدر كما رأينـــا .

١٧٦ — **ثالثا - أنها مفروضة على الايراد بمعناه الواسع** : تسرى هذه الضريبة على كل ماتنتجه القيم المنقولة، سواء أكان دوريا كالأرباح والفوائد،

أم عرضيا كمكافآت السداد وجوائز النصيب ، بشرط ألا يكون مجرد رد لحصة الشريك . بهذا توسع المشرع فى معنى الايراد بالنسبة إلى هذه الضريبة ، ولم يكتف بالدخل بمعناه الفنى المتضمن للدورية والتجدد ، وإنما تعداه إلى الإيرادات العرضية ، حرصا منه على ألا يفلت من الضريبة أى إيراد قد يتخذ صفة الربح العارض .

١٧٧ — **رابعا — أنها تجمع بين مبدأ التبعية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية** : تقوم هذه الضريبة أولا على مبدأ التبعية الاقتصادية ، إذ تسرى على نتاج القيم المنقولة للشركات والهيئات المصرية ، والشركات والهيئات الأجنبية التى تعمل فى مصر وحدها ، أو تعمل فى مصر والخارج ، ولو كان أصحابها من الأجانب المقيمين فى الخارج .

وهى تقوم ثانيا على مبدأ التبعية السياسية ، إذ يلزم بها المصريون أيا كان محل إقامتهم ، عن نتاج القيم المنقولة المملوكة لهم مصرية كانت أم أجنبية .

وهى تقوم ثالثا على مبدأ التبعية الاجتماعية ، إذ يلزم بها الأجانب المتوطنون فى مصر أو المقيمون بها عادة ، عن نتاج القيم المنقولة المملوكة لهم مصرية كانت أم أجنبية .

١٧٨ — **خامسا — أنها غير سنوية** : رأينا عند دراستنا لضريبة الأطيان والعقارات المبنية أنهما ضريبتان سنويتان . أما الضريبة على إيراد القيم المنقولة فعلى العكس منهما ليست سنوية ، إذ تسرى ، كما سنرى فيما بعد ، على كل توزيع يجرى فى أى وقت من السنة ، وسواء أثناء قيام الشركة أو الهيئة الموزعة ، أو بعد انقضائها ، بالسعر السارى وقت إجراء التوزيع ، كل ذلك بصرف النظر عن الايراد السنوى .

١٧٩ — سادساً - أنها تجبى من المنبع : كلف القانون الشركات والهيئات التى تقوم بتوزيع النتاج الخاضع للضريبة بحجز قيمة الضريبة المستحقة من النتاج قبل صرفه لأصحابه ، وتوريدها إلى الخزانة العامة . ولا يعنى هذا أن الشركة أو الهيأة الموزعة هى التى تتحمل الضريبة ، إذ أن الذى يتحملها هو صاحب القيم المنقولة ، ولا يتعدى دور الشركة دور محصل الضريبة . وقد سهل للمشرع اللجوء إلى هذه الطريقة فى التحصيل أن الضريبة عينية لا تهتم بشخصية الممول ولا تستدعى إجراء أى خصم ، كما أن المشرع أفاد منها التقليل من نفقات الجباية والحد من فرص التهرب ، هذا إلى أنها تكاد تكون الطريقة الوحيدة لتحصيل الضريبة من أصحاب القيم التى لحاملها .

غير أن هذه الطريقة لا تصلح فى جميع الأحوال ، وعلى الأخص بالنسبة للقيم المنقولة التى تقوم بتوزيعها شركات أو هيئات أجنبية لا تعمل فى مصر ، إذ لا سبيل إلى مطالبتها بحجز الضريبة وتوريدها للخزانة المصرية .

المبحث الثانى

الايرادات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها

المطلب الأول

الايرادات التى تخضع للضريبة

١٨٠ — يستفاد من المادتين الأولى والثانية من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن ما يخضع لهذه الضريبة هو :

(١) نتاج الأسهم .

(١) ما يدفع للمساهمين كمقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين .

(٣) نتاج حصص التأسيس والأنصبة فى الأرباح .

(٤) ما يوزع على أعضاء مجالس إدارة الشركات كنصيب فى الأرباح أو كمقابل حضورهم الجلسات .. الخ . .

(٥) نتاج حصص الشركاء الموصين فى شركات التوصية .

(٦) نتاج السندات والسلفيات .

§ ١ – نتاج الأسهم

١٨١ — نصت المادة ١ (أولا) من القانون على أن الضريبة تسرى على الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على إختلاف أنواعها ، وهذا النص عام يشمل الأسهم بجميع أنواعها سواء أكانت اسمية أم لحاملها، عادية أو ممتازة، نقدية أو عينية ، أو أسهم تتمتع ، وسواء أكانت الأسهم لشركات مساهمة أو لشركات توصية بالأسهم (١) ، أو لهيئات ذات شخصية معنوية، مادام رأس مالها مقسما إلى أسهم كالجمعيات التعاونية .

---

(١) سواء أكانت الأسهم مملوكة للشريك الموصى أم للشريك المتضامن، ذلك أن الشريك المتضامن فى شركة التوصية بالأسهم إذا كان مساهما فى رأس المال يقدم إلى الشركة حصتين : حصة نقدية — يحصل فى مقابلها على أسهم تغل له ربحا — وحصة عمل بوصفه الشريك المدير — يحصل فى مقابلها على مرتب ثابت أو نسبة مئوية من الربح أو عمولة ، حسب الأحوال — ومثل هذا الشريك يخضع فى شركة التوصية البسيطة لضريبة الأرباح التجارية عن جميع إيراداته من الشركة أيا كان مصدرها ، باعتبارها ناتجة من العمل ورأس المال معا ، وذلك تطبيقا لنص المادة ٣/٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ القائل بأنه « فيما يتعلق بشركات التوصية تفرض الضريبة باسم كل من الشركاء المتضامنين بقدار نصيبه فى الربح ، ومازاد على ذلك تفرض عليه الضريبة باسم الشركة » . ولكن حكم هذا النص لا يسرى على شركات التوصية بالأسهم ، لأن تقديم الحصة النقدية فى شكل أسهم من الشريك المتضامن يجعل له نوعين من الإيراد ينتج كل منهما من مصدر مستقل عن الآخر قانونا : (الأول) إيراد ناتج من الأسهم ويخضع لضريبة القيم =

ويعطى السهم صاحبه حقوقا مالية أثناء قيام الشركة أو المنشأة وبعد انقضائها.

١٨٢ — **أولا - نتاج الأسهم أثناء قيام الشركة** : يعطى السهم لمالكه الحق فى جزء من الأرباح التى تحققها الشركة . وتوزع الأرباح فى ضوء أحكام قانون الشركات (رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له) ، والنظام النموذجى للشركات المساهمة (مرسوم ٢٣ سبتمبر سنة ١٩٥٤) وأحكام القرار بقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ بالترتيب الآتى : (أ) — يبدأ باقتطاع مبلغ ٥٪ على الأقل لتكوين الاحتياطى القانونى، (ب) — يقتطع ماينص عليه نظام الشركة من أنواع أخرى من الاحتياطيات ، (ج) — يقتطع ما يساوى ٥٪ لشراء سندات حكومية ، (د) — يقتطع مايساوى ٥٪ على الأقل من رأس المال المدفوع لتوزيع حصة أولى من الأرباح على المساهمين والعمال والموظفين بنسبة ٧٥ ٪ للساهمين و٢٥ ٪ للعمال والموظفين ، (هـ) — يقتطع ١٠٪ من الباقى على الأكثر لمكافأة أعضاء مجلس الإدارة ، (و) — ويوزع الباقى من الارباح كحصة

= المنقولة ، و (الثانى) إيراد يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (فتوى قسم الرأى مجتمعا بمجلس الدولة (رقم ٦٦ بتاريخ ١٩٥٥/٢/٦) مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة ، السنة الثامنة إلى منتصف التاسعة ، رقم ٣٢ ص ٤٣) . على أن هناك رأيا آخر يخضع الشركاء المتضامنين المثل نصيبهم فى رأس مال الشركة بأسهم إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، حتى بالنسبة لنتاج أسهمهم ، ويستند هذا الرأى إلى أصل المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والتعديلات التى أدخلتها عليها اللجنة المالية بمجلس الشيوخ ، إذ كان النص الأصلى : « أما فيما يتعلق بشركات التوصية البسيطة فتفرض الضريبة باسم كل من الشركاء المتضامنين بمقدار نصيبه فى الربح ، ومازاد على ذلك تفرض عليه الضريبة باسم الشركة ، فحذفت كلمة « البسيطة » ، مما يدل على أن اللجنة ومجلس الشيوخ لم يريا محلا للتفرقة بين شركات التوصية البسيطة وشركات التوصية بالأسهم .

وقد أخذت محكمة النقض بهذا الرأى الأخير فى حكم لها بتاريخ ٢ فبراير سنة ١٩٥٣ (القضية رقم ٣٤٢ سنة ٢١ قضائية) ، وفى حكمين آخرين قبل هذا الحكم فى الدعوى رقم ٥٩ والدعوى رقم ١٤٨ للسنة ١٥ . وقد أخذت مصلحة الضرائب أيضا بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم ٦ على المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

إضافيـة على المساهمين والعمال والموظفين بنسبـة ٧٥ ٪ للمساهمين و ٢٥ ٪ للعمال والموظفين .

ويخضع للضريبـة على إيراد القيم المنقولة ما يحصل عليـه المساهم من ربح أو فائدة (١) كالفائدة التى توزعها الجمعيات التعاونية على مساهميهـا فى حدود نسبة الـ ٦ ٪ (من رأس المال) التى نص عليها قانون الجمعيات التعاونية (قانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦) مادة ١ (ج) (٢) ، ولـكن لايخضع لها العائد الذى توزعه هـذه الجمعيات على أعضائها بنسبة معـاملاتهم معها (٣) لأن العائد لا يخرج عن كونه ردا لبعض ما دفعـه العضو اتضحت زيادته عن حاجة الجمعية لتغطيـة مصروفاتهـا .

وإذا وزعت الشركة أثناء السنة أرباحا مؤقتة فانها تخضع للضريبة ، بالسعر القائم وقت توزيع الربح المؤقت ، لأن الواقعة المنشئة للضريبة على إيراد القيم

---

(١) الأصـــل فى السهم أن يغل ربحا يتغير من سنة لأخرى لا فائدة محددة ، ولـكن قد تعطى بعض الشركات — التى تمر فترة طويلة من الزمن عليها قبل أن تحقق أرباحا — فائدة على أسهمها ، لا تتجاوز نسبة معينة ، تضيفها إلى حساب مصاريف التأسيس ، والمقصود من ذلك ألا تظل أموال المسـاهمين مدة طويلة دون أن تغل ربحـا حتى لا تنخفض أسـعارها فى سوق الأوراق المالية ، فهذه الفائدة تخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة لأنها نتاج للأسهم .

(٢) وهى نفس النسبة التى كان ينص عليها قانون الجمعيات التعاونية السـابق رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ م ٢/٧٧ .

(٣) أما ما يوزع على المساهمين كعائد ناتج من معاملات الجمعيـة مع غير الأعضاء فيخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة تطبيقـا للمـادة ١ (رابعا) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (مصلحة الضرائب : تعليمات عامة رقم ٢ لسنة ١٩٥٦ بشأن مدى خضوع أو إعفاء الجمعيات التعاونية من الضرائب) على أنه يلاحظ أن قانون الجمعيات التعـاونية فى مصر (سواء فى ذلك القانون الحالى ، رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ ، أو القانون السابق ، رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤) ينص على عدم توزيع الأرباح الناتجة من التعامل مع غير الأعضاء ضمن العائد ، وإنما ينبغى إضافتهـا إلى المبالغ المخصصـة لتحسين شئون المنطقة القائمة فيها الجمعية من الناحيتين المادية والاجتماعية ، ولـكن إذا اتضح رغم ذلك أن هذه الأرباح وزعت مع العائد فانها تخضع لضريبة القيم المنقولة.

المنقولة فيما يتعلق بنتاج الأسهم هي وضع قيمة التوزيع تحت تصرف المساهمين، وتصبح الضريبة مستحقة من التاريخ الذى يحق فيه لحامل السهم الاستيلاء على قيمة التوزيع و التصرف فيها .

وتوزع الشركة عادة أرباحها على المساهمين فى شكل نقود ، ولكن ليس من الضرورى لسريان الضريبة أن يكون التوزيع فى شكل نقود ، إذ يكفى أن يؤدى ما توزعه الشركة إلى فائدة مادية يستفيدها المساهم ، كما لو استعملت الشركة جزءا من أرباحها فى سداد الضرائب المستحقة على حملة الأسهم ، أو فى سداد باقى المستحق عليهم من ثمن الأسهم التى اكتتبوا فيها ، فان الضريبة تسرى على مبلغ الضرائب الذى تحملته الشركة بدلا من المساهمين (١) ، وعلى باقى ثمن الأسهم الذى ابرأتهم منه .

ولايشترط فى المبالغ الموزعة أن يكون مصدرها الأرباح التى حصلت عليها الشركة فى السنة الأخيرة ، فتسرى الضريبة على ماتوزعه ، سواء استمدته من أرباحها أو من مصدر آخر كاحتياطها مثلا ، بشرط ألا يكون التوزيع مجرد رد جزئى أو كلى لحصة الشريك ، لأن الضريبة تسرى على إيراد رأس المال وليس على رأس المال نفسه .

وكذلك لا يشترط فى الناتج أن يأتى للمساهم بصفة دورية ، فالايراد العرضى الذى يتحصل عليه المساهم مرة واحدة يخضع لهذه الضريبة أيضا .

---

(١) إذا وزعت إحدى الشركات المساهمة مبلغ مائة قرش خالص الضريبة عن كل سهم ، وكان سعر الضريبة العادية ١٧ ٪ ، وسعر الضريبة الاضافية لصالح المجالس المحلية ١٠ ٪ من الضريبة الأصلية ، فالمائة قرش التى تخص كل سهم ليست فى الحقيقة هى مجموع الايراد الذى يحصل عليه صاحب السهم ، ولكنها تمثل ٨١٫٣ ٪ فقط ويكون إجمالى التوزيع كالآتى ١٠٠ × ١٠٠ ÷ ٨١٫٣ = ١٢٣،٠١٢ قرشا ، وتكون الضريبة المستحقة ٢٣ قرشا منها ٢٠٫٩ قرشا ضريبة القيم المنقولة، ٢٫١ قرشا الضريبة الاضافية لصالح المجالس المحلية (تعليمات تفسيرية رقم ١ على م ٨ قانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، من مصلحة الضرائب) .

وإذا وزعت الشركة على مساهميها اسهما مجانية جديدة عن طريق ادماج الاحتياطى أو جزء من الأرباح فى رأس المال ، فان القيمة الاسمية للأسهم الجديدة تخضع لهذه الضريبة . وقد ثار النزاع وقتا ما حول خضوع توزيع الأسهم المجانية للضريبة وعدم خضوعه، وذهبت مصلحة الضرائب إلى وجوب استحقاق الضريبة ، بينما عارضتها المحاكم المختلطة السابقة وقد حسم المشرع هذا النزاع باضافة نص تفسيرى إلى المادة الأولى (أولا) من القانون ، بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ جاء فيه ، وسواء أكانت هذه الأرباح دورية أم غير دورية ، وسواء أتم توزيعها نقداً أم مجانا على شكل أسهم أو سندات أو حصص تأسيس أو على أى صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر ، فاذا منحت الشركة مساهميها مجانا سندات بمقدار الاحتياطى أو جزء منه ، فان الضريبة تسرى على القيمة الاسمية لهذه السندات المجانيه .

١٨٣ — رد رأس المال : أشرنا فيما سبق إلى أن مجرد رد حصة الشريك كلها أو بعضها إليه لاتسرى عليه الضريبة ، لأن الضريبة تسرى على إيرادات رأس المال وليس على رأس المال نفسه ، ويحتاج ذلك إلى شىء من التفصيل .

القاعدة أن رأس المال أى القيمة الاسمية للأسهم لا يرد إلى المساهمين أثناء قيام الشركة ، لأن المساهم شريك فى الشركة يبقى فيها حتى نهايتها ، وإذا أراد أن ينهى علاقته بالشركة فان أمامه أن يتنازل عن السهم الذى يملكه لغيره ، ويترتب على هذا التصرف إنتقال علاقته بالشركة إلى المتصرف إليه ، أما عند انقضاء الشركة فإن ما يحصل عليه المساهم فى حدود القيمة الاسمية لأسهمه يعتبر مجرد رد لرأس المال ولا يخضع للضريبة .

ولكن إذا كانت تلك هى القاعدة فانها لا تمنع من رد القيمة الاسمية أحيانا

كلها أو بعضها أثناء قيام الشركة ، فهل يعتبر رد قيمة السهم فى تلك الحالة توزيعا تسرى عليه الضريبة أم لا ؟ يتوقف الجواب على معرفة مصدر الأموال التى تخصص لرد قيمة الأسهم ، فاذا كان المصدر أرباح آخر سنة مالية للشركة أو الأرباح المتجمعة والمدرجة فى الاحتياطيات ، سرت الضريبة على المبالغ المردودة ، لأن الرد فى هذه الحالة يعتبر توزيعا مستترا للأرباح تسرى عليه الضريبة أسوة بتوزيعات الأرباح تماما ، أما إذا أخذت الأموال من رأس مال الشركة بحيث يترتب على ذلك تخفيض فعلى وقانونى فى رأس المال فلا تسرى الضريبة على المبالغ المردودة .

وقد أشارت إلى ذلك المادة ٢ من القانون حيث جاء فيها : « تسرى الضريبة كذلك على التسديدات والاستهلاكات (١) التى تجريها الشركات والمنشآت المشار إليها فى النصوص المتقدمة على قيمة أسهمها وحصص تأسيسها وحصص رأس المال فى شركات التوصية قبل حل الشركة أو تصفيتها وسواء أكانت التسديدات والاستهلاكات المذكورة كلية أم جزئية .

« على أن الضريبة لاتسرى :

(أولا) — على ما يحصل من الاستهلاكات إثر بيع بعض ممتلكات الشركة أو بأخذ المال الذى يحصل به الاستهلاك من مورد آخر غير حساب الأرباح والخسائر وغير الاحتياطى أو الموارد الأخرى المخصصة فى الميزانية لأغراض معينة (٢) .

---

(١) التسديد والاستهلاك معناهما واحد هنا ، هو رد قيمة السهم إلى المساهم .

(٢) يلاحظ على هذه الفقرة (أولا) أنه قد يفهم منها أن هناك حالتين لعدم سريان الضريبة هما :

١ — أن تكون الشركة قد حصلت على المبلغ المعد للتسديد من بيع بعض ممتلكاتها .

أو ٢ — أن تكون الشركة قد أخذت المبلغ من مورد آخرغيرحساب الأرباح والخسائر.. الخ =

(ثانيا) — على الشركات الحاصلة على إمتياز من الحكومة أو من غيرها من الهيئات العامة متى أثبتت أن إستهلاك كل أو بعض رأس المال بتسديد قيمة الأسهم أو حصص التأسيس أو حصص الشركاء فى شركات التوصية يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه سواء بسبب ما يلحق عتلكاتها من التلف على توالى الزمن أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها فى نهاية مدة الامتياز الى الهيئة المانحة له .

« وتبين اللائحة التنفيذية ما يجب مراعاته من الشروط للتثبت فى كل حالة من أن العملية هى عملية استهلاك حقيقى مستحقة للاعفاء من الضريبة » .

ولكى تكون العلمية المنصوص عليها فى (أولا) عملية إستهلاك حقيقى لاتسرى عليها الضريبة يجب توافر شرطين : (م ٧ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

(١) — أن يخفض رأس مال الشركة أو المنشأة فى نظامها الأساسى ، وفى الخصوم بميزانيتها ، تخفيضاً يوازى مقدار التسديدات والاستهلاكات .

(٢) — أن يحصل النشر عن هذا التخفيض بالطريقة القانونية (١) .

— وواقع الأمر أنهما حالة واحدة لأن حصول الشركة على المبلغ المعد للتسديد من بيع بعض ممتلكاتها معناه أنها أخذته من حساب رأس المال ، ولم تأخذه من مورد آخر ، فكان يكفى أن ينص القانون على عدم سريان الضريبة إذا أخذ المبلغ اللازم للتسديد من مورد آخر غير حساب الأرباح والخسائر وغير الاحتياطى . . . الخ اذ أن ذلك يشمل الحالة الأولى .

(١) فيما يلى مثال لتخفيض حقيقى لرأس مال شركة مساهمة على أثر بيع ما قيمته نصف مليون جنيه من أصولها الثابتة ، ولا يخضع للضريبة :

أصول (الميزانية العمومية قبل التخفيض) خصوم

أصول		خصوم	
١٬٥٠٠٬٠٠٠ ج	أصول ثابتة	٢٬٠٠٠٬٠٠٠ ج	رأس المال
٦٠٠٬٠٠٠ ج	أصول متداولة	١٠٠٬٠٠٠ ج	دائنون
٢٬١٠٠٬٠٠٠		٢٬١٠٠٬٠٠٠	

أما الاستثناء الوارد فى (ثانيا) . فيعلل : (ا) بأن الشركات التى تحصل على إمتياز من الحكومة أو غيرها من الهيئات العامة ، تحصل عليه عادة لمدة

= أصول (الميزانية العمومية بعد التخفيض) خصوم

١،٠٠٠،٠٠٠	ج	أصول ثابتة	١،٥٠٠،٠٠٠	ج	رأس المال
٦٠٠،٠٠٠	ج	أصول متداولة	١٠٠،٠٠٠	ج	دائنون
١،٦٠٠،٠٠٠			١،٦٠٠،٠٠٠		

والمثال الآتى لتخفيض صورى لرأس مال شركة مساهمة ، على أثر بيع ما قيمته نصف مليون جنيه من أصولها الثابتة ويخضع للضريبة :

أصول (الميزانية العمومية قبل التخفيض) خصوم

٢،٥٠٠،٠٠٠	ج	أصول ثابتة	٢،٠٠٠،٠٠٠	ج	رأس المال
٦٠٠،٠٠٠	ج	أصول متداولة	١،٠٠٠،٠٠٠	ج	احتياطيات
			١٠٠، ٠٠	ج	دائنون
٣،١٠٠،٠٠٠			٣،١٠٠،٠٠٠		

أصول (الميزانية العمومية بعد التخفيض) خصوم

٢،٠٠٠،٠٠٠	ج	أصول ثابتة	١،٥٠٠،٠٠٠	ج	رأس المال
٦٠٠،٠٠٠	ج	أصول متداولة	١،٠٠٠،٠٠٠	ج	احتياطيات
			١٠٠،٠٠٠	ج	دائنون
٢،٦٠٠،٠٠٠			٢،٦٠٠،٠٠٠		

أما سبب اعتبار هذا التخفيض فى رأس المال صوريا وخضوعه للضريبة فهو أنه مادام لدى الشركة احتياطيات كافية فقد كان عليها أن تأخذ منها النصف مليون جنيه الذى وزعته ، وتترك رأس مالها سليما ، وفى هذه الحالة كانت الميزانية تظهر بعد العملية كالآتى :

أصول خصوم

٢،٠٠٠،٠٠٠	ج	أصول ثابتة	٢،٠٠٠،٠٠٠	ج	رأس المال
٦٠٠،٠٠٠	ج	أصول متداولة	٥٠٠،٠٠٠	ج	احتياطيات
			١٠٠،٠٠٠	ج	دائنون
٢،٦٠٠،٠٠٠			٢،٦٠٠،٠٠٠		

محددة ، وهي تتعهد غالبا بأن تسلم إلى السلطة مانحة الامتياز ، عند إنتهاء مدته ، بعض ممتلكاتها بغير مقابل ، مثل شركات المياه والنور والترام . (ب) وفى بعض الأحوال يفنى موضوع الاستغلال بمرور الزمن كالمناجم التى تستغلها الشركات ، وهى لذلك تعمل على تسديد قيمة أسهمها بالتدريج أثناء حياتها ، مخافة ألا توجد عند انقضائها أموال تكفى لهذا الرد ، وكلما سددت قيمة بعض الأسهم خفضت رأس مالها بمقدار التسديد ، فهذا التسديد هو الذى لا تسرى الضريبة عليه ويجب لعدم سريان الضريبة توافر شرطين :

(١) — أن تكون الشركة حاصلة على امتياز من الحكومة أو غيرها من الهيئات العامة ، وليس من الضرورى أن تكون الشركة قد حصلت بنفسها على هذا الامتياز بل يكفى أن تأخذه عن غيرها .

(٢) — أن تثبت الشركة أن الاستهلاك الذى تجريه يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه بسبب ما يلحق ممتلكاتها من التلف بمرور الزمن (كما فى حالة المناجم) أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها فى نهاية مدة الامتياز إلى الهيئة المانحة له . ويترتب على ذلك أن الضريبة تسرى على التسديد إذا اتضح رغم ذلك أنه توجد لدى الشركة من الممتلكات ما يكفى لهذا الرد عند انقضائها ، لزوال مبرر عدم سريان الضريبة .

فلا يمنح الإعفاء إلا بمقدار ما يتضح أنه بعد طرح الخصوم الحقيقية من الأصول لا يتبقى سوى رأس مال الشركة الأصلى . ويستبعد من الأصول قيمة الممتلكات التى ستسلم إلى الهيئة مانحة الامتياز [1] .

---

(١) لمعرفة متى يمنح الاعفاء ومتى لا يمنح ، يعاد تقويم أصول الشركة على أساس قيمتها الحقيقية ، ويخصم منها قيمة الأصول التى ستسلم إلى الهيئة مانحة الامتياز ، ثم يطرح منها قيمة خصومها الخارجية فاذا لم يزد الباقى على رأس المال فان كل استهلاك تجريه =

ويجب على الشركة التى ترغب فى عدم سريان الضريبة على تسديداتها ان تقوم بأخطار مراقب الضرائب الكائن فى دائرة إختصاصه مركز إدارتها أو محلها الرئيسى ، وذلك فى خلال العشرين يوما التالية للتاريخ الذى تقرر فيه التسديد أو الاستهلاك ، ويرفق بالاخطار مستندات معينة بينتها المادة ٨ من اللائحة التنفيذية للقانون (١) .

= الشركة يعفى من الضريبة ، أما إذ زاد الباقى على رأس المال فان كل استهلاك تجريه الشركة فى حدود تلك الزيادة يخضع للضريبة . ولتوضيح ذلك نفترض أن ميزانية إحدى شركات الامتياز قبل إجراء الاستهلاك كانت كالآتى :

أصول		خصوم	
٢٠٠٠٠٠٠ ج	أصول تسلم للهيئة مانحة الامتياز	٤٠٠٠٠٠٠ ج	رأس المال
٣٠٠٠٠٠٠ ج	أصول أخرى	١٠٠٠٠٠٠ ج	دائنون
٥٠٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠٠	

(ا) فاذا قدرت القيمة الحقيقية لأصول الشركة التى لن تسلم للهيئة مانحة الامتياز بمبلغ ٤ر٥ مليون جنيه مثلا وخصمنا من هذا المبلغ قيمة الخصوم الخارجية ومقدارها مليون جنيه ، كانت قيمة صافى الأصول هى ٣ر٥ مليون جنيه ؛ وهى تقل عن رأس المال بمقدار نصف مليون جنيه ، وعلى ذلك لا يخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة أى استهلاك تجريه الشركة فى هذه الحالة .

(ب) أما إذا قدرت القيمة الحقيقية لأصول الشركة التى لن تسلم الهيئة مانحة الامتياز بمبلغ ٦ مليون جنيه مثلا ، وخصمنا من هذا المبلغ قيمة الخصوم الخارجية (مليون جنيه) ، كانت قيمة صافى الأصول ٥ مليون جنيه وهى تزيد عن رأس المال بمبلغ مليون جنيه، وعلى ذلك يخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة أى استهلاك تجريه الشركة فى حدود مبلغ المليون جنيه الزائد إذ يعتبر توزيعا مستترا للأرباح .

(١) هذه المستندات هى: (أ) صورة طبق الأصل من القرار الصادر بالتسديد أو الاستهلاك (ب) جدول ببيان عدد الأسهم وقيمتها الاسمية ورأس المال المدفوع والتسديدات السابقة وماقد يكون حدث من قبل من تخفيض فى رأس المال . (ﺣ) قائمة جرد تفصيلية بكافة ممتلكات الشركة المكونة لأصولها ، وبتقدير لقيمتها وقت تقديم طلب الإعفاء وكذا كافه عناصر الخصوم. ويجب أن يكون تقدير الأصول حاصلا طبقا للقيمة الحقيقية لها بصرف النظر عن كل تقدير مبين فى الميزانيات وغيرها من الوثائق .

يتضح مما تقدم أن تسديد أو إستهلاك الأسهم لايخضع للضريبة إذا ترتب عليه تخفيض فعلى وقانونى فى رأس مال الشركة ، وتخفض الشركة رأس مالها عادة فى مثل الأحوال الآتية :

(١) إذا أصيبت الشركة بخسارة وأرادت أن تجعل رأس مالها متناسبا مع القيمة الفعلية لموجوداتها وذلك حتى تتمكن من توزيع أرباح على المساهمين بدلا من إستعمال الأرباح فى تعويض الخسارة ، إذا هى لم تخفض رأس المال .

(٢) إذا رأت أنها ليست فى حاجة إلى كل رأس مالها حتى لاتترك بعضه عاطلا، فاذا وجدت أنه يكفيها ¾ رأس المال ردت إلى المساهمين ¼ ما سبق أن اكتتبوا به وخفضت القيمة الاسمية للأسهم بمقدار الربع .

١٨٤ — اعادة رأس المال الى أصله : إذا فرض أن شركة ما ، بعد تخفيض رأس مالها وتخفيض القيمة الاسمية لأسهمها ، أرادت عن طريق تكوين إحتياطى يضم فيما بعد إلى رأس المال، أن تعيد رأس المال إلى أصله، وتعيد القيمة الاسمية للسهم إلى ما كانت عليه ، فان تلك الزيادة فى قيمة السهم تخضع للضريبة .

١٨٥ — علاوة الاصدار : إذا أرادت شركة مساهمة زيادة رأس مالها عن طريق إصدار أسهم جديدة ، فلكى لا تضر بالمساهمين القدامى ، فانها تصدر الأسهم الجديدة بأكثر من قيمتها الاسمية ، باضافة مايعرف « بعلاوة الإصدار » إلى قيمة السهم الاسمية، كأن تصدر السهم الذى قيمته الاسمية أربعة جنيهات مثلا، بستة جنيهات أى بعلاوة إصدار قدرها جنيهان .

وينص القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بشركات المساهمة و . . . . فى المادة ٧ / ١ منه (معدلة بالقانون ١٥٥ لسنة ١٩٥٥) على إضافة هذه الزيادة إلى الاحتياطى القانونى للشركة ولو كان قد بلغ الخمس من رأس المال ، والغرض من ذلك ألا توزع علاوة الاصدار كأرباح ، على أنه

إذا قامت الشركة فعلا بتوزيع علاوة الإصدار على المساهمين، القدماء منهم والجدد فان الضريبة تسرى على هذا التوزيع ، سواء أكان لصالح الأسهم القديمة أم لصالح الأسهم الجديدة ، مادامت العلاوة قد فقدت صفتها واندمجت مع المبالغ الأخرى التى تكون الاحتياطى . أما إذا ظلت العلاوة محتفظة بصفتها بأن رصدت فى حساب خاص بالميزانية (كاحتياطى علاوات الإصدار مثلا) ، فان الضريبة تسرى على الجزء الذى يوزع على حملة الأسهم القديمة لأنه يعتبر نتاجا لها . أما الجزء الذى يوزع على حملة الأسهم الجديدة فلا تسرى عليه الضريبة لأنه لا يعتبر فى الحقيقة توزيعا ، وإنما يعتبر رداً لبعض حصة الشريك (١) . وتطبق تلك القاعدة أيضا فى حالة توزيع علاوة الإصدار على شكل أسهم مجانية بدلا من النقود ، فان الأسهم الجديدة لا تدفع الضريبة على قيمة السهم المجانى أو جزء السهم المجانى الذى يعتبر رداً للعلاوة السابق دفعها ، ما دامت علاوة الإصدار ظلت محتفظة بصفتها .

---

(١) تفرق مصلحة الضرائب بين التوزيع الذى يعطى لحملة الأسهم التى اكتتب فيها بعلاوة إصدار ، وبين التوزيع الذى يعطى لغيرهم من المنتفعين ، ولا تعتبر أنه قد حصل توزيع فى الحالة الأولى بل رد لحصة الشريك فلا تسرى عليه الضريبة. أما فى الحالة الثانية فتعتبر أن هناك توزيعا منشئاً لاستحقاق الضريبة . (مصلحة الضرائب ، تعليمات تفسيرية ، رقم ٥ على المادة الاولى).

ويخضع البعض توزيع علاوة الاصدار للضريبة فى جميع الاحوال سواء وزعت على حملة الاسهم القديمة ، أم على حملة الاسهم الجديدة الذين دفعوا علاوة الاصدار وحجتهم فى ذلك أن حامل السهم الذى دفع علاوة الاصدار إنما دفعها فى مقابل أن يتساوى مع المساهم القديم فى الحصول على إيراد كبير نسبيا ، وفى اشتراكه فى مؤسسة ذات مركز مالى متين ، وفى قسمة فائض التصفية الذى قد تحققه الشركة عند انتهائها ، فاذا ردت العلاوة اليه بعد ذلك بالاضافة إلى ما سبق أن حصل عليه من مزايا فانه يكون قد حقق أثراء ينبغى اخضاعه للضريبة (أصول التشريع الضريبى المصرى للدكتور زين العابدين ناصر بدوى ومحمد حمدى النشار ، الاسكندرية ١٩٥٩ ، ص ٣٠٦) .

١٨٦ — ثانيا - نتاج الأسهم بعد انقضاء الشركة - فائض التصفية :
عند إنقضاء الشركة توزع موجوداتها على الشركاء ، وكل نصيب يأخذونه فى حدود القيمة الاسمية للأسهم لا يدفعون عنه ضريبة القيم المنقولة ، إذ يعتبر استرداداً لحصصهم . أما ما زاد عن ذلك وهو ما يسمى « بفائض التصفية » فتستحق عليه الضريبة لأنه يعتبر نتاجا عرضيا للاسهم .

وإذا كانت بعض الأسهم قد دفعت عند الاكتتاب فيها علاوة إصدار فان الضريبة لاتسرى على القيمة الاسمية للسهم مضافا اليها علاوة الإصدار .

وإذا كانت الشركة قد أجرت أثناء قيامها تسديدات فى رأس المال وسبق دفع الضريبة عنها سرت الضريبة على ما يأخذه المساهمون عند التصفية زيادة عن القيمة الاسمية للسهم . أما إذا كانت التسديدات لم يسبق لها دفع الضريبة عنها (وذلك فى الحالتين المنصوص عليهما فى المادة ٢ من القانون) سرت الضريبة على ما زاد عن الفرق بين القيمة الإسمية للسهم ومبلغ التسديد ، فاذا كانت القيمة الاسمية للسهم أربعة جنيهات مثلا ، وسددت الشركة جنيهين ولم تدفع عنهما الضريبة لتخفيض رأس المال ، فاذا فرض أن نصيب السهم عند التصفية عشرة جنيهات ، فان الضريبة تدفع عن : ١٠ — ٢ = ٨ جنيهات .

وتسرى الضريبة على فائض التصفية مهما كانت صورته ، فاذا كان رأس مال الشركة منحصرا فى العقارات التى قدمها الشركاء دون غيرها ، ووجد أن قيمة هذه العقارات وقت التصفية تزيد على قيمتها وقت الاكتتاب ، فان الضريبة تسرى على تلك الزيادة ، ولو وزعت العقارات على الشركاء عيناً . بل حتى ولو استرد كل شريك نفس العقار الذى قدمه كحصة ، ما دامت قيمته قد زادت لأى سبب حتى ولو كان خارجا عن إدارة مديرى الشركة .

١٨٧ — انقضاء الشركة بالاندماج فى شركة أخرى : تسرى الضريبة على فائض التصفية الناشىء عن انقضاء الشركة لاندماجها فى شركة أخرى موجودة أو عند إندماج عدة شركات فى شركة جديدة ، فاذا كانت القيمة الاسمية للسهم فى شركة ما أربعة جنيهات ، واندمجت هذه الشركة فى أخرى وأعطى للمساهم بدلا من كل سهم فى الشركة القديمة قيمته الاسمية ٤ جنيهات سهماً فى الشركة الجديدة قيمته الاسمية ٦ جنيهات دون أن يدفع المساهم مقابلا لتلك الزيادة، سرت الضريبة على الزيادة فى القيمة الاسمية للسهم الجديد وهى جنيهان ، وكذلك إذا أعطى لكل مساهم سهما جديداً قيمته الاسمية ٤ جنيهات ومبلغا نقديا مقداره جنيهان مثلا سرت الضريبة على المبلغ النقدى ، لأن الزيادة فى القيمة الاسمية للسهم الجديد والمبالغ النقدية التى تعطى للمساهمين على الأسهم بمناسبة إندماج الشركتين تعتبر من قبيل فائض التصفية فتسرى عليها الضريبة (١) .

هذا هو الأصل ، غير أن المشرع قد يعفى فائض التصفية من الضريبة فى هذه الحالة — حالة اندماج شركة فى أخرى — كما فعل المشرع المصرى بالقرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ ، ثم بالقرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ ، على ما سنبينه عند الكلام على الهيئات المعفاة توزيعاتها من الضريبة (٢) .

١٨٨ — انقضاء الشركة لتجمع أسهمها فى يد شخص واحد :
إذا انقضت الشركة لتجمع أسهمها فى يد شخص واحد ، فهل تسرى ضريبة القيم المنقولة على زيادة موجودات الشركة على القيمة الاسمية لأسهمها (فائض التصفية) ؟ للإجابة على ذلك نفرق بين تجمع الأسهم دفعة واحدة وتجمعها

---

(١) تراجع التعليمات العامة رقم ١٠ لسنة ١٩٥٦ بشأن اندماج الشركات المساهمة (مصلحة الضرائب) .

(٢) راجع الفقرة ٢٢٣ ، فيما يلى .

تدريجيا . فاذا اتفق الشركاء مثلا على بيع كافة الأسهم دفعة واحدة لمساهم واحد أو لشخص غير شريك ، فان ذلك يعتبر تصفية للشركة ، وتقسيما لأصولها بين الشركاء ولهذا تسرى الضريبة على الفرق بين قيمة أصول الشركة والقيمة الاسمية لأسهمها ، ويطالب بها المساهمون .

أما إذا كان التجمع تدريجيا ، فان من الصعب القول بأن الضريبة تسرى فى هذه الحالة على الفرق المشار إليه ، إذ ليس هناك توزيع أى إنتقال مال من ذمة الشركة إلى ذمة المساهمين ، ولهذا فقد صدر فى فرنسا فى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٣٦ قانون ينص على سريان الضريبة على زيادة موجودات الشركة على رأس مالها فى حالة تجمع أسهمها أو حصصها فى يد شريك واحد ، أياكانت الطريقة التى يحصل بها ذلك التجمع ، أى سواء اشتراها المساهم تدريجيا ، أو دفعة واحدة ، أو دخلت فى ملكيته بأية طريقة أخرى . ويلزم بالضريبة الشريك الذى تجمعت الأسهم فى يده ، أما فى مصر فلا يوجد نص مماثل لقانون سنة ١٩٣٦ الفرنسى المذكور ، ولذلك فمن الصعب جعل الضريبة تسرى على الحالة التى تتجمع فيها الأسهم تدريجيا فى يد مساهم واحد .

§ ٢ — مايدفع للمساهمين مقابل حضور الجمعية العمومية

١٨٩ — يطلق لفظ « مقابل الحضور » على المبالغ التى تصرف لمن يحضر من المساهمين فى الجمعية العمومية ، والأصل فيه ألا يخضع لضريبة القيم المنقولة لأنه ليس نتاجا للأسهم بدليل أنه لا يمنح لجميع المساهمين ، وإنما يعطى لمن يحضر منهم أو يمثل فى الجمعية العمومية ، مكافأة على الخدمة التى يؤدونها للشركة ، بالمعاونة فى إدارتها . ولكن لما عمدت بعض الشركات فى فرنسا إلى إجراء توزيعات هامة فى صورة مقابل للحضور ، اضطر المشرع الفرنسى (قانون ٣١ مارس سنة ١٩٣٤) إلى إخضاع مقابل الحضور للضريبة على إيرادات القيم

المنقولة، وتبعه فى ذلك المشرع المصرى ، فنص فى المادة ١ « خامسا » على سريان الضريبة على مقابل الحضور الذى يدفع إلى المساهمين بالشركات بمناسبة الجمعيات العمومية .

ويشترط لسريان الضريبة على مقابل الحضور أن يدفع فعلا إلى المساهمين، وتسرى الضريبة على كل مقابل الحضور دون خصم للمصاريف الفعلية التى يتكلفها المساهم فى سبيل حضور الجمعية العمومية ، أو فى إنابة غيره فى حضورها (١) .

§ ٣ — نتاج حصص التأسيس وحصص الانصبة فى الارباح

قد تمنح الشركات التى يكون رأس مالها مقسما إلى أسهم ، حصصا تعطى نصيبا فى الأرباح ولا تمثل باسهم، كحصص التأسيس، وكالحصص التى تعطى لمن يقدم من الشركاء أشياء عينية ، لا ترى الشركة إعطاءهم مقابلها أسهما عينية ، وكالحصص التى تعطى للشركاء مقابل عمل يؤدونه للشركة ، وفى هاتين الحالتين الأخيرتين والحالات المشابهة التى لايكون فيها حق المنتفع ممثلا بأسهم ، يسمى هذا الحق « حصة صاحب النصيب » على أن هذا اصطلاح عام يشمل هذه الحصص كما يشمل حصص التأسيس .

١٩٠ — **حصص التأسيس** : حصص التأسيس صكوك قابلة للتداول بشروط معينة ، وتعطى لصاحبها الحق فى جزء من أرباح الشركة طبقاً لقواعد معينة ، من غير أن يساهم فى رأس المال بحصة نقدية أو عينية .

وهى فى مصر تمنح كمكافأة عما يقدم إلى الشركة من إمتياز حكومى أو حق

---

(١) ذلك لأن الضريبة على إيراد القيم المنقولة ضريبة عينية ، لا تخصم من وعائها أية تكاليف .

من الحقوق المعنوية ، كحق إختراع ، يستحيل تقويمه نقداً (قانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ م ١٠ / ١) (١) .

وقد اختلف الكتاب فى الطبيعة القانونية لهذه الحصص ، فرأى البعض أنها أقرب إلى الأسهم لأنها تعطى نصيبا فى الأرباح ، كما أن المشرع يشبهها بالأسهم العينية فيفرض على تداولها القيود نفسها التى يفرضها على تداول الأسهم العينية (القانون ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه م ١٥ / ١) (٢) .

---

(١) تنص المادة العاشرة من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة على أنه :

« ١ — لا يجوز انشاء حصص تأسيس أو حصص أرباح إلا مقابل التنازل عن التزام منحته الحكومة أو حق من الحقوق المعنوية .

« ٢ — ويجب أن يتضمن نظام الشركة بيانا بمقابل تلك الحصص والحقوق المتعلقة بها وللجمعية العمومية للشركة ، بعد مضى ثلث مدة الشركة أو عشر سنوات مالية على الأكثر من تاريخ انشاء تلك الحصص ما لم ينص نظام الشركة على مدة أقصر أو فى أى وقت بعد ذلك ، الحق فى الغائها مقابل تعويض عادل .

« ٣ — ولا يجوز أن يخصص لهذه الحصص ما يزيد على ١٠ ٪ من الأرباح الصافية بعد حجز الاحتياطى القانونى ووفاء ٥ ٪ على الأقل بصفة ربح لرأس المال وعند حل الشركة وتصفيتها لا يكون لأصحاب هذه الحصص أى نصيب فى فائض التصفية . ولا تسرى أحكام هذه الفقرة على شركات المساهمة القائمة وقت صدور القانون » (صدر القانون فى ١٦ يناير سنة ١٩٥٤) .

(٢) تنص الفقرتان ١ و ٢ من المادة ١٥ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه على ما يأتى :

« ١ — لا يجوز تداول حصص التأسيس والأسهم التى تعطى مقابل الحصص العينية ، كما لايجوز تداول الأسهم التى يكتتب فيها مؤسسوالشركة قبل نشرالميزانية وحساب الأرباح والخسائر وسائر الوثائق الملحقة بها عن سنتين ماليتين كاملتين لا تقل كل منهما عن اثنى عشر شهرا من تاريخ صدور المرسوم (الآن القرار الجمهورى) المرخص فى تأسيس الشركة أو تاريخ قيدها فى السجل التجارى إن كان تأسيسها قد تم بمحرر رسمى .

« ٢ — وتظل تلك الحصص والأسهم اسمية طوال هذه المدة ، ويحظر خلالها فصل =

ورأى البعض الآخر أنها أقرب إلى السندات ، وخاصة بعد أن حرم القانون أصحابها من حق التصويت فى الجمعيات العمومية .

والرأى الأول أدنى إلى الصواب من الرأى الثانى .

وتسرى الضريبة على كل ما يوزع على هذه الحصص أثناء قيام الشركة بصفة دورية أو عرضية من أرباح أو أسهم مجانية أو سندات مجانية ، وما قد يوزع عليها عند انقضاء الشركة (١) (بالنسبة للشركات المساهمة القائمة وقت صدور القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ، إذ نصت المادة ١٠ / ٣ منه على أنه عند حل الشركة وتصفيتها لا يكون لأصحاب هذه الحصص أى نصيب فى فائض التصفية ولا تسرى أحكام هذه الفقرة على الشركات المساهمة القائمة وقت صدور هذا القانون) .

١٩١ — **شراء الشركة لحصص التأسيس** : إذا اشترت الشركة حصص تأسيسها سواء من البورصة أو من أصحابها مباشرة ، سرت الضريبة على الفرق بين قيمة الحصة والثمن الذى اشتريت به ، مهما كان مصدر الأموال التى استعملتها الشركة فى الشراء (كقرض تعقده الشركة) ، لأن هذا الفرق يعتبر نتاجاً للحصة ، فإذا قدرت قيمة حصة التأسيس بمبلغ ١٠٠ جنيه مثلا واشترتها الشركة بمبلغ ١٥٠ جنيها سرت الضريبة على الفرق وهو ٥٠ جنيها .

= قسائم الأسهم والحصص من كعوبها الأصلية ويوضع عليها طابع يدل على نوعها وتاريخ صدور المرسوم (القرار الجمهورى) المرخص فى تأسيس الشركة أو تاريخ قيدها فى السجل التجارى إن كان تأسيسها قد تم بمحرر رسمى » .

(١) سوت المادة ١ — أولا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فى المعاملة الضريبية بين نتاج الأسهم ونتاج حصص التأسيس ، فقد جاء فيها « وتسرى الضريبة : (أولا) على الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على اختلاف أنواعها وحصص التأسيس بالشركات والمنشآت عامة ، سواء أكانت مالية أم صناعية أم تجارية ، وسواء أكانت هذه الأرباح دورية أم غير دورية ، وسواء أتم توزيعها نقدا أم مجانا على شكل أسهم أو سندات أو حصص تأسيس أو على أية صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر » .

وبما أنه ليس لحصص التأسيس قيمة اسمية فيرجع إلى وثائق الشركة كقانونها النظامى الوقوف على القيمة التى قدرت لها ، فان لم يوجد أثر لتلك القيمة فلمصلحة الضرائب أن تقدر قيمة الاختراع أوالامتياز على وجه التقريب وفى حالة الخلاف بين المصلحة والشركة يرفع الأمر إلى القضاء .

وإذا قدمت الشركة لحملة الحصص أسهما أو سندات مقابل حصصهم التى ينزلون عنها (بدلا من شرائها منهم بالنقود) سرت الضريبة على الفرق بين القيمة الاسمية لتلك الأسهم أو السندات وبين قيمة حصص التأسيس .

وشراء الشركة لحصص التأسيس يترتب عليه إنقضاء هذه الحصص حتى لو قيدت قيمتها فى ميزانية الشركة أواحتفظت الشركة بالصكوك التى كانت تمثلها .

١٩٢ — الغاء حصص التأسيس : أجاز القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ م ٢/١٠ للجمعية العمومية للشركة ، بعد مضى ثلث مدة الشركة أو عشر سنوات مالية على الأكثر من تاريخ انشاء حصص التأسيس أو حصص الأرباح ، ما لم ينص نظام الشركة على مدة أقصر ، أوفى أى وقت بعد ذلك أن تلغى تلك الحصص مقابل تعويض عادل .

فاذا زاد هذا التعويض عن القيمة التى قدرت للحصة فى وثائق الشركة كقانونها النظامى ، سرت الضريبة على الزيادة ، وإذا لم يوجد أثر لتلك القيمة فلمصلحة الضرائب أن تقدر قيمة الاختراع أوالامتياز على وجه التقريب ويرفع الأمر إلى القضاء فى حالة الخلاف .

١٩٣ — حصة صاحب النصيب : قد تعطى الشركة حصصا فى الأرباح لا تخضع للأحكام القانونية لحصص التأسيس مثال ذلك أن تقرر بعض شركات الامتياز للحكومة أو لمجلس مدينة نصيبا فى أرباحها مقابل منحها استغلال أحد المرافق العامة ، ، وتسمى مثل هذه الحصة « بحصة صاحب النصيب » فهل تخضع

هذه الحصة للضريبة على القيم المنقولة أم لا ؟ أثيرت هـذه المسألة فى مصر عند تحضير مشروع القـانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمناسبة الحصة التى كانت مقررة للحكومة المصرية فى أرباح شركة قنـاة السويس (١٥٪ من أرباح الشركة) ثم نزلت الحـكومة عنهـا فى سنة ١٨٨٠ إلى شركة فرنسيـة وقد أصدرت تلك الشركة ٨٤٥٠٧ حصة تسمى « الحصص المدنية للسويس » وقد اتفق على إخضاع تلك الحصة للضريبة وجاء النص على ذلك فى المادة ١ (رابعا) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حيث ذكرت تلك الفقرة أن الضريبة تسرى على كل مايؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة أى صاحب نصيب آخر (١) .

١٩٤ — حصة العمل (Apport d'industrie) : تقرر بعض الشركات لبعض الأفراد نصيبـاً فى أرباحهـا مقـابل ما يقدمونه للشركة من عمـل ، فهل تسرى ضريبة القيم المنقولة على هذا النصيب؟

تتوقف الإجابة على هـذا السؤال على نوع العـلاقة بين هؤلاء الأشخـاص وبين الشركة .

فاذا كانت علاقتهم بها علاقة تبعية ، أى علاقة أجير ناشئة عن عقد العمل،

---

(١) لم ينص المشروع الأصلى للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إلا على حصص التأسيس على أساس أن اصطلاح « حصة التأسيس » يشمل « حصة صاحب النصيب » ، غير أن شركة قناة السويس رأت أن ينص صراحة على حصـة صاحب النصيب حتى لا يكون هناك شك فى خضوع ما توزعه على « الحصص المدنيـة للسويس » للضريبة ، وحتى يحق لها خصمه من أرباحها تطبيقا لنص م ٣٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، غير أن النص على الإعفـاء جاء فى الفقرة « رابعـا » من م ١ من القانون بدلا من الفقرة « أولا » ، وترتب على ذلك أنه إذا اشترت الشركة حصة صاحب النصيب فلا يخضـع الفرق بين ثمن الشراء والقيمة الأصلية للحصة للضريبة إلا إذا أخذت الشركة هـذا الفرق من حساب الأرباح ، بينما يخضع هذا الفرق بالنسبة لحصص التأسيس مهما كان المصدر الذى تأخذ منه الشركة المبلغ الذى تدفعه فى الشراء على ما سنوضحه فيما بعد (انظر الفقرة ١٩٦ فيما يلى) .

كأن تقرر الشركة لعمالها أو موظفيها نصيبا فى أرباحها ، فان الضريبة التى تسرى على هذا النصيب هى ضريبة المرتبات والأجور ، وليست الضريبة على إيراد القيم المنقولة .

أما إذا لم تكن علاقتهم بها علاقة تبعية ، بل علاقة شريك ناشئة عن عقد الشركة ، كأن يقدموا للشركة حصتهم فى صورة عمل بينما يقدم الشركاء الآخرون حصتهم فى صورة رءوس أموال أو أعيان ، فان نصيبهم فى الأرباح يخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة ، لأنه عبارة عن حصة فى شركة رأس مالها مقسم إلى أسهم ، فيخضع نتاج هذه الحصة إلى الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، يعزز هذا الرأى أن عمومية نص م ١ « رابعا » من القانون تسمح بذلك . وتسمى حصة الشريك الذى يقدم عمله للشركة « حصة العمل » وهذا العمل قد يكون كفاءة الشريك الشخصية ، أو الثقة التجارية به ، أو غير ذلك .

وتتميز حصة العمل عن إجارة العمل ، بأن حصة العمل تقدم للشركة وقت إنشائها ، ويقصد بها نفع الشركة مدة حياتها ؛ إذ أن الشركاء يعتبرونها جزءا لا يتجزأ من رأس مال الشركة ، وأنها معرضة بوجه عام إلى جميع الأخطار التى تتعرض لها الشركة ، فاذا أسفرت السنة المالية للشركة عن ربح ، نال أصحاب حصة العمل جزءاً منه ، وأن انتهت بخسارة فلا يعطون شيئا ، حظهم فى ذلك مثل حظ باقى الشركاء ، كل ذلك على عكس أجر العمل إذ يتميز بالثبات ، فاذا كان الأجر مبلغا معينا ، دفع فى مواعيده للأجير مهما كانت نتيجة أعمال الشركة ، وإن كان نصيبا فى الأرباح فانه يقترن فى الغالب بمرتب ثابت يصرف له على الرغم مما قد تمنى به الشركة من خسارة (١) .

---

(١) وقد جاء فى حكم لمحكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٨ فبراير سنة ١٩٥١ (المجلة الضريبية ، السنة الأولى ، ص ١٠٨) ، أن من المقرر فقها وقضاء أن صاحب النصيب المقصود =

١٩٤ م — حصة العاملين بشركات المساهمة فى أرباحها :

ذكرنا فيما سبق (الفقرة ١٨٢) ان المشرع قرر للعاملين (الموظفين والعمال) بشركات المساهمة حصة فى صافى ارباحها قدرها ٢٥ ٪ ، وهذه الحصة توزع على النحو الآتى : (القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه ، م ١٤/٥ « ب » معدلة بالقرارين بقانونين ١١١ لسنة ١٩٦١ ورقم ٩٦ لسنة ١٩٦٢ [1] .

= فى م ١ رابعا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ هو من يشترك فى انشاء الشركة المساهمة لا بالمال والنقود ، وإنما بتقديم مزايا عينية كامتياز ، أو اختراع ، أو أعمال أو خدمات خاصة ، وما شابه ذلك . فتقرر له فى عقد تأسيس الشركة حصة مناسبة فى الأرباح تبقى له مابقيت الشركة ، وتنتهى بانتهائها ، وتزيد وتنقص حسب ما تجنيه الشركة من ربح وما تتحمله من خسارة ولذا يكون صاحب النصيب شريكا — وأما بالنسبة للأرباح التى يتقاضاها من يؤدى خدمات الشركة بعد تأسيسها ، بناء على أتفاق يتم بينهما فانها لا تخرج عن كونها أجرا ينشأ عن عقد العمل ، لا عن عقد تأسيس الشركة ، ولا يؤثر فى هذه الحقيقة أن يكون الأجر فى شكل نسبة فى الأرباح أو مرتب ثابت أو خليطا منهما .

وحكمت محكمة الاستئناف المختلطة بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٤٩ (المبادىء القانونية للأستاذ كمال عبد الرحمن الجرف جزء ٣ مبدأ ٤٨٨) بأن الشركة صاحبة حق الاختراع لا تعتبر من « أصحاب النصيب » طبقا للمادة الأولى (رابعا) لمجرد حصولها على نسبة معينة من صافى أثمان المبيعات كعمولة .

(١) قرر المشرع حصة الـ ٢٥ ٪ من الأرباح أولا للعاملين بشركات المساهمة ، ثم قررها بعد ذلك ، بمقتضى القرار بقانون رقم ٩ لسنة ١٩٦٤ للعاملين فى المؤسسات العامة والمنشآت الآتى بيانها : (ا) المؤسسات العامة التى تمارس بذاتها نشاطا اقتصاديا والتى يصدر بتحديدها قرار من رئيس الجمهورية ، (ب) الشركات والمنشآت التابعة للمؤسسات العامة مما لا ينطبق عليها أحكام توزيع الأرباح الواردة فى القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ ، (ح) الجمعيات التعاونية التابعة للمؤسسات العامة والتى يصدر بتحديدها قرار من رئيس الجمهورية ، (د) الشركات ذات المسئولية المحدودة التى لا يقل رأس مالها عن عشرين الف جنيه ، والشركات التى يقل رأس مالها عن هذا المبلغ وتحدد بقرار من رئيس الجمهورية ، (هـ) الفروع أو المكاتب أو البيوت الصناعية لشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة التى لاتتخذ فى الجمهورية العربية المتحدة مركز ادارتها أو مركز نشاطها الرئيسى ، وذلك بالنسبة لأرباحها الناتجة من نشاطها داخل الجمهورية .

(١) ١٠ ٪ توزع على العاملين عند توزيع الارباح على المساهمين ، ويتم توزيعها طبقا لقواعد عامة يصدر بها قرار من رئيس الجمهورية (١) .

(٢) ٥ ٪ تخصص لخدمات اجتماعية والاسكان طبقا لما يقرره مجلس ادارة الشركة بالاتفاق مع نقابة عمال الشركة .

(٣) ١٠ ٪ تخصص لخدمات اجتماعية مركزية للعاملين ، وتحدد كيفية التصرف فى هذه المبالغ وأداء الخدمات والجهة الادارية التى تتولاها أو تشرف عليها بقرار من رئيس الجمهورية .

وقد نص القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٦٢ على انه يجوز بقرار من رئيس الجمهورية تخصيص بعض المبالغ المتحصلة من هذه النسبة للتوزيع على العاملين فى بعض الشركات التى لا تحقق ارباحا ، أو تحقق ارباحا قليلة لأسباب لا ترجع إلى عدم كفاءة فى التشغيل ، أو تراخ من العاملين فى الشركة ، ويكون التخصيص فى كل حالة على حدة وبناء على عرض الوزير المختص (٢) .

وقد ثار الخلاف حول نوع الضريبة التى تخضع لها المبالغ المذكورة ، فرأى فريق من الكتاب انها كلها تخضع للضريبة على ايراد القيم المنقولة ، ورأى فريق آخر أن ما يحصل عليه العاملون بالشركة يخضع للضريبة على المرتبات والاجور.

ويستند أصحاب الرأى الأول الى الفقرة ,, رابعا ،، من المادة الاولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى تنص على سريان الضريبة على ايراد القيم المنقولة على كل ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو اعضاء مجالس

---

(١) صدر القرار المشار اليه بتاريخ ٢٦ أبريل سنة ١٩٦٢ ، وهو القرار الجمهورى رقم ١٣٥٠ لسنة ١٩٦٢ (الجريدة الرسمية ، العدد ١٠١ بتاريخ ١٩٦٢/٤/٢٩) وينص على أن توزع نسبة الـ ١٠ ٪ من الأرباح على العاملين فى الشركة بنسبة المرتب الاجمالى لكل منهم بشرط ألا يجاوز ما يخص الفرد خمسين جنيها ، وما يتبقى يتم توزيعه بذات الطريقة على من لا يجاوز ماخصه خمسين جنيها بشرط ألا يجاوز ما يحصل عليه من التوزيعين خمسين جنيها .

(٢) ويعمل بهذا النص من تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ .

الادارة أو لمصلحة أى صاحب نصيب آخر ...، فعبارة « أى صاحب نصيب آخر » تتسع لاخضاع حصة العاملين فى الارباح لضريبة القيم المنقولة ، باعتبار ان القرار بقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ جعلهم اصحاب نصيب فى الارباح ، الى جانب كونهم اجراء ، يضاف الى ذلك ان هذه الحصة تؤخذ من الارباح الصافية ، ولو كانت جزءا متمما لاجر العمل ، كما يقول أصحاب الرأى الثانى ، لوجب اعتبارها تكليفا على الدخل ، وخصمها من ارباح الشركة ضمن المصروفات العمومية .

أما اصحاب الرأى الثانى فيقولون بانه لايمكن اخضاع نسبة الـ ٢٥٪ المشار اليها للضريبة على ايراد القيم المنقولة ، اذ لا تنطبق عليها خصائص حصة صاحب النصيب فى الارباح التى اشارت اليها الفقرة « رابعا » من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لحصة صاحب النصيب ، كما رأينا، تمنح لاشخاص أدوا للشركة خدمات هامة ، أو قدموا لها احتكارا حكوميا ، أو حق اختراع ، أو أى حق آخر من الحقوق المدنية ، فتمنحهم حصة فى الارباح فى مقابلها . وحصة صاحب النصيب تكون ممثلة بصكوك قابلة للتداول والتنازل عنها للغير ، وتنتقل فى حالة الوفاة الى ورثة صاحب الحصة ، ويجوز للشركة شراؤها ، وكل هذه الخصائص لا توجد فى نسبة الـ ٢٥ ٪ التى قررها المشرع للعاملين ، اذ أن العاملين لا يقدمون للشركة سوى عملهم ، وعلاقتهم بها علاقة تبعية بين اجير وصاحب عمل ، ونسبة الـ ٢٥ ٪ لا يستفيد منها سوى العاملين الذين يعملون فى الشركة فعلا ، وينقطع حقهم فيها بتركهم العمل بالشركة ، وليس لهم ان يتنازلوا عنها للغير ، ولا أن يورثوها لورثتهم من بعدهم ، كما لا تستطيع الشركة شراءها .

وواقع الامر ان هذه الحصة ماهى إلا نوع من الاثابة الاضافية على مايؤديه العاملون للشركة من عمل ، ولذا فهى لا تخضع لضريبة القيم المنقولة ، وإنما

تخضع الـ ١٠٪ التى تعطى نقدا للعاملين بالشركة لضريبة المرتبات والاجور التى تخضع لها مرتباتهم واجورهم الاصلية ، على اعتبار انها من قبل المكافآت التشجيعية ، وينطبق عليها نص الفقرة قبل الاخيرة من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وبناء على ذلك يسمح بخصمها من مجموع ارباح الشركة التى تسرى عليها ضريبة الارباح التجارية والصناعية فى حدود مرتب شهرين .

أما نسبة الـ ٥٪ المخصصة للخدمات الاجتماعية والاسكان وال ١٠٪ المخصصة للخدمات الاجتماعية المركزية للعاملين ، فانهما لا يخضعان للضريبة على المرتبات والاجور لانهما لا تصرفان الى اشخاص معينين ، وانما تمثل اولاهما تخصيصا فرضه المشرع لمقابلة التزام معين للشركة ، هو الانفاق على الخدمات والاسكان لمصلحة العاملين بها ، ولذا فهى تعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح ، بشرط أن تفرز عن أموال الشركة ، وأن ينشأ لها صندوق مستقل ، تكون له شخصية مستقلة ، ولائحة تنظيمية ، ودفاتر حسابية مستقلة عن دفاتر الشركة . وإذا عاد بعد ذلك على كل أو بعض العاملين بالشركة من التصرف فى أى مبلغ منها فائدة مباشرة ومحددة، اعتبرت تلك الفائدة ميزة عينيه أو نقديه حسب الأحوال ، وأخضعت لضريبة المرتبات والأجور .

أما النسبة الثانية (الـ ١٠٪ المخصصة للخدمات الاجتماعية المركزية) ، فانها تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم عندما يثبت استقطاعها ودفعها للجهة الإدارية التى تتولى أداء الخدمات الاجتماعية المركزية للعاملين أو الاشراف عليها والتى يحددها قرار جمهورى ، على ما نص عليه القرار بقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٦١ ، وبذا لا تخضع لأية ضريبة .

١٩٥ — العائد الذى توزعه شركات التأمين على المؤمنين : تمنح بعض شركات التأمين بعض المؤمنين حق الحصول على حصة من أرباحها إذا دفعوا

قسطاً أكبر من قسط البوليصة العادية التى لا يشترك أصحابها فى الأرباح، ويطلق على هذه الحصة «العائد» (Bonus)، وقد رأت بعض شركات التأمين عدم إخضاع هذا العائد للضريبة على إعتبار أنه رد لجزء من الأقساط المرتفعة التى دفعها المستأمن وليس اشتراكاً فى ربح الشركة غير أن مصلحة الضرائب وجدت أن ذلك العائد كثيرا ما يزيد على قيمة مادفع من إقساط إضافية ، وأنه يتعين إخضاع تلك الزيادة للضريبة على إيراد القيم المنقولة ، على إعتبار أنها من قبيل حصة صاحب النصيب ، وحددتها بنسبة ١٥ ٪ من العائد الذى توزعه الشركة ، تيسيراً للحساب (١) .

١٩٦ — شراء الشركة لحصص الأنصبة فى الأرباح . إذا اشترت الشركة حصص العمل أو غيرها من الحصص المقررة على الأرباح ، فان نص م ١ « رابعاً » من القانون يسمح بسريان الضريبة على إيراد القيم المنقولة على الفرق بين القيمة الأصلية للحصة وبين الثمن الذى تدفعه الشركة فى شرائها ، إذا أخذت الشركة هذا الثمن من **حساب الأرباح** أما إذا أخذته من مصدر آخر غير الأرباح فان النص المشار اليه لايسمح بسريان الضريبة، لأن النص يقول : تسرى الضريبة « على كل ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة ... أى صاحب نصيب » وهذا على عكس الحال بالنسبة لحصص التأسيس إذ تسرى الضريبة على الفرق بين قيمتها وثمن شرائها مهما كان مصدر الثمن الذى دفع فى شرائها ، لأن النص الذى يسرى على هذه الحالة هو م ١ « أولا » من القانون، إذ جاء بها : تسرى الضريبة « على الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على إختلاف أنواعها وحصص التأسيس بالشركات والمنشآت . . . الخ » ، صحيح أن المنطق يقتضى التسوية بين حصص التأسيس والحصص فى الأرباح ، اذ لا مبرر للتفرقة بينهما ولكن

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٣٨ .

النص صريح فى أن الضريبة تسرى على الأنصبة فى الأرباح ، اذا كان التوزيع من الأرباح .

§ ٤ — ما يوزع على أعضاء مجالس إدارة الشركات

١٩٧ — *أعضاء مجالس الادارة* : يقوم بادارة الشركة طبقاً للتنظيم الحالى (١) « مجلس إدارة » مكون من تسعة أعضاء على الأكثر .

---

(١) كانت م ٢١ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة تنص على أن تتولى إدارة شركة المساهمة مجلس يسمى مجلس الإدارة ويبين نظام الشركة طريقة تكوينه على ألا يقل عدد أعضائه عن ثلاثة ، ثم عدل هذا النص بالقانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٨ الذى اشترط ألا يقل عدد أعضاء المجلس عن ثلاثة ولا يزيد على سبعة. صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٦١ الذى عدل طريقة اختيار أعضاء مجلس الإدارة فنص على أنه يجب ألا يزيد عدد أعضاء مجلس إدارة أى شركة أومؤسسة على سبعة أعضاء من بينهم عضوان ينتخبان عن الموظفين والعمال فيها على أن يكون أحدهما عن الموظفين والآخر عن العمال ويتم انتخابهما بالاقتراع السرى المباشر تحت إشراف وزارة الشئون الاجتماعية والعمل وتكون مدة العضوية لهما سنة تبدأ من أول يوليه. ثم صدر القرار بقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٦١ فأضاف أن الخمسة أعضاء الباقين تنتخبهم الجمعية العمومية، منهم واحد على الأقل وثلاثة على الأكثر من بين مديرى الشركة أومديرى الأقسام بها. ويعين هؤلاء الأعضاء فى الشركات التى تساهم فيها الدولة أوإحدى الهيئات أوالمؤسسات العامة بقرار من رئيس الجمهورية ، وقد كان القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ينص فى المادة ٣٣ مكررا المضافة بالقانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٨ على أنه لا يجوز أن يكون مدير الشركة أو أى موظف بها عضواً فى مجلس ادارتها . صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ١٤١ لسنة ١٩٦٣ فرفع عدد أعضاء مجلس الإدارة الى تسعة ، وجعل ممثلى العمال والموظفين أربعة بدلا من اثنين ينتخبون لمدة سنتين بدلا من سنة واحدة ، وجعل الأحكام المذكورة تسرى على الجمعيات التعاونيه التى يصدر بتحديدها قرار من وزير العمل (م ٢ من القانون المذكور معدلة بالقرار بقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩١٤) ولما كان قرار رئيس الجمهوريه رقم ٣٥٤٦ لسنة ١٩٦٢ باصدار لائحة نظام العاملين بالشركات التابعة للمؤسسات العامة لم يشر — رغبة منه فى القضاء على التفرقة بين فئاتهم — الى لفظ موظف او عامل واستعمل كلمة « العاملين » واصبح الوضع منذ ٢٩ ديسمبر سنة ١٩٦٢، تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية المشار إليه، لا أثر فيه لهذه التفرقة، كما ان قانون العمل الصادر بالقرار بقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٥٩ لم يفرق بينهما ، فقد =

(ا) - أربعة منهم ينتخبون ممن يعملون فيها أياً كانت طبيعة العمل الذى يؤدونه ، وسواء أكانت الشركة من شركات القطاع العام أم شركات القطاع الخاص ، ويتم انتخابهم بواسطة العاملين بالشركة ، بالاقتراع السرى المباشر ، تحت اشراف وزير العمل ومدة عضويتهم سنتان تبدأ من أول يوليه .

(ب) - والخمسة الباقون يكون واحد منهم على الأقل وثلاثة على الأكثر من بين مديرى الشركة أو مديرى الأقسام بها ، تنتخبهم الجمعية العمومية إذا كانت الشركة من شركات القطاع الخاص ، ويعينون بقرار من رئيس الجمهورية إذا كانت الشركة من الشركات التى تساهم فيها الدولة أو إحدى الهيئات العامة أو المؤسسات العامة ، بناء على ترشيح مجلس إدارة الهيئة العامة أو المؤسسة العامة أو الوزير المختص بالنسبة للشركات التى لاتتبع هيئات عامة أومؤسسات عامة .

وبما أنه ليس فى استطاعة مجلس الإدارة الاجتماع يومياً (١) لتصريف دقائق أمور الشركة ، فقد جرى العمل بأن ينتدب (٢) ذلك المجلس واحداً أو أكثر من بين أعضائه لتصريف الشئون العادية للشركة ويطلق عليه عضو مجلس الإدارة «المنتدب» ، وإلى جانب مجلس الإدارة، وعضومجلس الادارة المنتدب ، قد يكون للشركه أيضا مدير عام من غير أعضاء مجلس الإدارة يتولى مراقبة أعمالها .

= اقتضى ذلك تعديل النص الى « العاملين » بدلا من « الموظفين والعمال » (القرار بقانون رقم ١٤١ لسنة ١٩٦٣) . وينظم اجراءات الترشيح والانتخاب عن العاملين القرار الجمهورى رقم ٢٤٤٩ لسنة ١٩٦٣ ، وقرار وزير العمل رقم ٩٨ لسنة ١٩٦٣ .

(١) تنص المادة ٢٢ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ الخاص بشركات المساهمة . . . المشار اليه ، معدلة بالقرار بقانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٦٣ على ان مجلس الادارة يجب ان يجتمع مرة على الأقل فى كل شهر ، وكانت المادة تنص قبل التعديل المذكور على ان المجلس يجب ان يجتمع اربع مرات على الأقل خلال السنة المالية الواحدة وانه لايجوز ان تنقضى اربعة اشهر كاملة دون عقد اجتماع له إلا ان ينص نظام الشركة على عدد اكبر أو مدة اقصر .

(٢) فى شركات القطاع العام يعين عضو مجلس الادارة المنتدب بقرار جمهورى .

١٩٧ م — الضرائب التي يخضع لها أعضاء مجالس الإدارة : فيما عدا بدل الحضور المقرر لحضور جلسات مجلس الإدارة ، لا يجوز لعضو مجلس الإدارة المعين أو المنتخب من بين مديرى الشركة ومديرى الأقسام بها أو العاملين بها ، أن يحصل علاوة على مرتبه أو أجره الذى يتقاضاه من الشركة على أية مبالغ أو ميزات أخرى تتعلق بعضوية مجلس الادارة ، (القرار بقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٦١ ، م ٢) .

ويخضع بدل الحضور هذا للضريبة على إيراد القيم المنقولة (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م ١ — رابعا)(١). أما غير ذلك من مرتبات أو مكافآت أو أتعاب فتخضع للضريبة على المرتبات والأجور .

أما أعضاء مجلس الادارة الذين لا يكونون من بين مديرى الشركة أو مديرى الأقسام بها ، أو من العاملين بها ، فانه يجب أن نفرق بالنسبة إليهم بين عضو مجلس الادارة من جهة ، وبين عضو مجلس الادارة « المنتدب » ، من جهة أخرى .

١٩٨ — لعضو مجلس الادارة : يخضع ما يستولى عليه من نصيب فى الأرباح ، وما قد يعطى له نظير اشتراكه فى إدارة الشركة ، أو مقابل حضور الجلسات، وما يناله من اتعاب ومكافآت أخرى ، أو مزايا عينية كالسكن المجانى أو السيارة ، لضريبة القيم المنقولة ولو أخذ من غير الأرباح ، وسواء أكان الشخص مجرد عضو فى مجلس الادارة ، أو رئيسا ، أو سكرتيرا للمجلس، ومهما

---

(١) هذا النص فى حاجة إلى تعديل، لاخضاع بدل الحضور الذى يتقاضاه أعضاء مجلس الادارة من العاملين أو المديرين أو مديرى الأقسام بالشركة للضريبة على المرتبات والأجور ، لأن الحكمة فى اخضاع بدل الحضور لضريبة القيم المنقوله — وهى أن بدل الحضور فى حقيقته عائد لرأس مال أعضاء مجلس الإدارة من المساهمين — منتفاة هنا .

كانت جنسيته أو موطنه أو محل إقامته (١) .

١٩٩ — **أما عضو مجلس الادارة المنتدب** : فان ما يحصل عليه فى مقابل عمله الادارى بالشركة ، فوق ما يأخذه أعضاء مجالس الادارة الآخرون لا يخضع لضريبة القيم المنقولة بل لضريبة المرتبات والأجور ، ويشترط لذلك أن يقوم المنتفع فعلا بعمل إدارى خاص علاوة على الأعمال التى تدخل عادة فى اختصاص عضو مجلس الادارة ، ولا يستفيد من هذا الحكم فى كل شركة أكثر من عضوين معينين بالاسم ، ويشترط أن تكون المبالغ متناسبة مع ذلك العمل الادارى الخاص وألا يزيد ما يستولى عليه كل منهما فى السنة على ٣٠٠٠ جنيه ، سواء أكان ذلك فى شكل مبلغ ثابت ، أم نسبة مئوية من صافى الربح أو المبيعات ، فاذا أعطى أكثر من ذلك خضعت الزيادة لضريبة القيم المنقولة ، وقد أضيف الشرط الأخير : « ألا يزيد ما يستولى عليه كل منهما على ٣٠٠٠ جنيه فى السنة»

---

(١) كانت الفقرة «رابعا» من المادة الأولى قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تنص على سريان الضريبة على كل ما يؤخذ من أرباح الشركات لمصلحة عضو أو أعضاء مجالس الإدارة « بصفتهم هذه » وقد فسرت عبارة بصفتهم هذه بغير المقصود منها ، وأساءت بعض الشركات استعمالها ، بأن قررت لبعض أعضاء مجالس إدارتها مبالغ ضخمة، على اعتبار أنها مرتبات نظير قيامهم بأعمال وخدمات للشركة ، كوظيفة مهندس مستشار أو محام مستشار أو محاسب أو خبير فنى ، وذلك بقصد اخضاع هذه المبالغ لضريبة المرتبات لا لضريبة القيم المنقولة ، لانخفاض سعر ضريبة المرتبات وقتئذ عن سعر ضريبة القيم المنقولة فرأى المشرع علاجا لهذه الحالة حذف عبارة « بصفتهم هذه » من النص حتى تسرى ضريبة القيم المنقولة على كل ما يتقاضاه هؤلاء الأعضاء لأن ما يوكل اليهم من مهام إنما يكون اعتبارا لمكانتهم فى الشركات .

وواقع الأمر أن المكافآت الكبيرة التى تعطيها الشركات لأعضاء مجالس إدارتها لا تتناسب مع ما يقومون به من عمل فى الشركة ، وهى أقرب إلى أن تكون حصة فى الأرباح تعطى لهم مقابل ما يقدمونه للشركة بمساهمتهم فيها من قوة أدبية تشجع الجمهور على الاقبال على الاشتراك فى الشركة ، هذا إلى أنه يراعى عادة فى اختيار أعضاء مجالس الإدارة ، وفى تحديد مكافآتهم ، مقدار ما ساهموا به فى رأس مال الشركة ، مما يضفى على هذه المكافآت طابع إيراد رأس المال أكثر من طابع أجر العمل

بالقانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ ، إذ وجد أن بعض الشركات تبالغ فى تحديد ما يعطى لأعضاء مجالس الادارة المنتدبين أو المديرين فوق المبالغ التى يأخذها الأعضاء الآخرون ، وذلك لكى تفلت مبالغ ضخمة من الضريبة على إيراد القيم المنقولة لتخضع للضريبة على المرتبات والأجور وهى أخف وطأة من الضريبة على إيراد القيم المنقولة (١) .

٢٠٠ — مكافآت أعضاء مجالس الادارة الحكوميين : تشترك الحكومة فى إدارة الشركات التى تساهم فيها بواسطة تعيين بعض موظفيها أعضاء فى مجالس إدارتها ، والأصل فى المكافآت التى تعطى لأعضاء مجالس الادارة الحكوميين ، أن تخضع لضريبة القيم المنقولة كغيرها من المكافآت التى تمنح لأعضاء مجالس الادارة غير الحكوميين ، حتى بعد صدور القانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٧ الذى نص على إيلولة المكافآت المذكورة كلها إلى الخزانة العامة،

---

(١) يلاحظ أن الأحكام المذكورة خاصة بأعضاء مجالس ادارة شركات المساهمة ولا تنطبق على شركات التوصية بالأسهم ، لأن المدير المسئول فى شركات التوصية شريك متضامن ، تسرى على كل ما يأخذه من الشركة الضريبة على الأرباح التجارية الصناعية (حكم لمحكمة النقض بتاريخ ٢٨ مارس سنة ١٩٤٦) .

غير أن البعض يرى أن الحكم السابق صدر فى وقت كان ينظر فيه إلى شركات التوصية بالأسهم على أنها من شركات الأشخاص، وأنه بعد صدور القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ الخاص بتنظيم أحكام الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة ، أصبحت تلك الشركات من بين شركات الأموال ، لأن أحكام القانون المشار اليه قد خلعت عليها هذه الصفة ، وجعلت طبيعتها لا تختلف عن طبيعة شركات المساهمة ، هذا الى ان القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ المذكور قد سوى فى المعاملة بين من يعهد اليه بادارة شركة توصية بالأسهم، وبين اعضاء مجالس الإدارة فى الشركات المساهمة . (اصول التشريع الضريبي المصرى ، للدكتورين محمد طه بدوي ، ومحمد حمدى النشار ، ١٩٥٩ ص ٣٢٥) .

على ان الامر يحتاج إلى تدخل من المشرع للتسوية فى المعاملة من حيث الضريبة بين مكافأة المدير المسئول فى شركات التوصية بالاسهم، وبين مكافأة عضو مجلس الإدارة المنتدب فى شركات المساهمة ، باخضاع الاولى لضريبة المرتبات والاجور بالشروط المذكورة فى المتن .

لأن تلك المكافآت لا تؤول إلى الحكومة إلا بعد أن تكون الضريبة على إيراد القيم المنقولة قد أديت عنها .

وبعد صدور القرار بقانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٥٧ فى شأن المؤسسة الاقتصادية السابقة الذى نقل ملكية أنصبة الحكومة فى رءوس أموال جميع الشركات المساهمة إلى المؤسسة والذى نص على إيلولة المبالغ التى تستحق لمندوبيها فى مجالس إدارة الشركات بأية صورة كانت إلى المؤسسة (م ١٢) ، كانت الضريبة تسرى على تلك المكافآت ، لأنه ، فضلا عن السبب السابق ، وهو أنها تؤول إلى المؤسسة بعد أن تكون الضريبة قد اديت عنها ، فان أموال المؤسسة أموال خاصة تسرى عليها الضريبة ، إلا ما يخصص منها لمنفعة عامة بقرار من رئيس الجمهورية أو بالفعل (قانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٥٧ م ١٢ فقرة أخيرة ، مضافة بمقتضى القرار الجمهورى بالقانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٥٧) .

على أنه صدر بعد ذلك القرار الجمهورى بالقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ بتنظيم المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادى ، وكانت أحكامه تسرى على المؤسسات العامة التى تمارس نشاطا تجاريا أوصناعيا أوزراعيا أوماليا ويصدر بتحديدها قرار من رئيس الجمهورية (م ١) ، ونص فيه على أن تؤول إلى كل مؤسسة المبالغ التى تستحق بأية صورة كانت لممثليها فى مجالس إدارة الشركات التى تساهم فيها ، وعلى أن تعفى المؤسسة من أداء أية ضريبة عن هذه المبالغ . بهذا أصبحت ضريبة القيم المنقولة لا تسرى على مكافآت أعضاء مجالس الادارة الذين يمثلون تلك المؤسسات ، على أن هذا الاعفاء كان مقصوراً على المؤسسات التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس الجمهورية (١) . وقد صدر هذا القرار بالنسبة

(١) صدر القرار الجمهورى بالقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ فى ١٩ يوليه ونشر فى الجريدة الرسمية بالعدد ١٦١ الصادر فى ١٩ يوليه ونص فيه على ان يعمل به بعد عشرة ايام =

الى المؤسسة الاقتصادية (القرار الجمهورى رقم ٢٢١٨ لسنة ١٩٦٠) كما نص القرار الجمهورى الذى انشأ مؤسسة النصر (القرار الجمهورى رقم ٢٥٠ لسنة ١٩٦١ م ١) على انها مؤسسة عامة ذات طابع اقتصادى فى تطبيق القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ .

ولما صفيت هاتان المؤسستان وانشئت بدلا منهما المؤسسات النوعية المختلفة ، كان الإعفاء يسرى على كل مؤسسة ذات طابع اقتصادى فى تطبيق القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ ، غير أن الإعفاء قصر فيما بعد على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (فيما عدا المؤسسات التى يصدر قرار من رئيس الجمهورية بناء على توصية وزير الخزانة باستمرار خضوعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية) وكان ذلك بمقتضى القرار بقانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٦٢ الذى عمل به من تاريخ نشره (١ / ١٠ / ١٩٦٢) .

صدر بعد ذلك قانون المؤسسات العامة (بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣) ونص فيه على أن تؤول للمؤسسة العامة حصة اعضاء مجالس إدارة الشركات التابعة لها فى توزيع الأرباح (الفقره (أ) من المادة ١٦) ، كما نص على عدم خضوع ناتج استثمار هذه المؤسسات أوما يؤول اليها من مكافآت مجالس الإدارة للضرائب المقررة بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أى انها لاتخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة (الفقرة الثالثة من المادة ٣٠) ، غير أن هذا النص لم يلبث أن حذف بمقتضى القرار بقانون رقم ٩٤ لسنة ١٩٦٣ الذى نص فيه على العمل به من تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣ (٩ مايو سنة ١٩٦٣) ، بهذا أصبحت حصة اعضاء مجالس إدارة الشركات التابعة

= من تاريخ نشره ، اى اعتبارا من ٣٠ يوليه سنة ١٩٦٠ ، والتى بمقتضى القرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣ باصدار قانون المؤسسات العامة .

للمؤسسات العامة أو التي تساهم فيها ، وتؤول اليها ، في الأرباح ، تسرى عليها ضريبة القيم المنقولة .

٥ — نتاج حصص الشركاء الموصين فى شركات التوصية

٢٠١ — شركات التوصية هى شركات تعقد بين شريك أو أكثر مسئولين متضامنين ، وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة ويسمون شركاء موصين ، وهم مسئولون بقدر حصصهم فقط ، وعنوان هذه الشركات اسم واحد أو أكثر من الشركاء المتضامنين وهى على نوعين : شركات توصية بالأسهم وشركات توصية بسيطة .

وحصة الشريك الموصى فى الأولى ممثلة بأسهم قابلة للتداول بالطرق التجارية ويخضع نتاجها للأحكام الخاصة بخضوع نتاج الأسهم للضريبة التى سبق الكلام عليها .

٢٠٢ — أما حصة الشريك الموصى فى الثانية فغير ممثلة بأسهم ، ونتاجها هو موضوع الكلام هنا . وحكمة خضوعه لضريبة القيم المنقولة ، هى أن حصة الشريك الموصى فىشركات التوصية البسيطة لم تخرج عنكونها رأس مال موظف فى الشركة ، فلامحل لإخضاعها للضريبة على ايراد القيم المنقولة إذا كانت على شكل أسهم وإعفائها منها إن لم تتخذ هذا الشكل ، ولذلك نص القانون فى المادة ١ (ثانيا)على أن الضريبة تسرى «على الفوائد والأرباح التى تنتجها حصص الشركاء الموصين فى شركات التوصية » .

ويلاحظ أن حصة الشريك الموصى فقط هى التى تخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة ، أما حصة الشريك المتضامن فتخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، لأنه يعتبر تاجراً بسبب مسئوليته التضامنية غير المحدودة ، ونتاج

حصة الشريك الموصى يخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة سواء أكان هذا النتاج دورياً أم عرضياً ، فاذا اشترت الشركة الحصة سرت الضريبة على الفرق بين ما قدمه الشريك للشركة كحصة وبين ثمن الشراء ، ولكن لو باع الشريك الموصى حصته لشريك آخر فلا تسرى الضريبة على الكسب الذى يحققه البائع ، لأن ذلك الكسب لم يخرج من ملك الشركة . كذلك يخضع فائض التصفية الذى يخص الشريك الموصى عند انقضاء الشركة إلى هذه الضريبة (١) .

---

(١) تخضع حصة الشريك الموصى لضريبة القيم المنقولة سواء أكانت ممثلة بأسهم (فى شركة التوصية بالأسهم) أم غير ممثلة بأسهم (فى شركة التوصية البسيطة) لأنها فى كلتا الحالتين ، كما قلنا فى المتن ، لم تخرج عن كونها رأس مال موظف فى شركة . على أن الشرع لما أراد إخضاع الحصة غير الممثلة بأسهم لهذه الضريبة اص عليها فى البند « ثانيا » من المادة الأولى ، بينما نص على خضوع الأسهم فى البند « أولا » من نفس المادة . وبينما جاء النص فى البند « أولا » شاملا لكل ماتنتجه الأسهم ، إذ نص على سريان الضريبة على : « الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على اختلاف أنواعها . . . بالشركات والمنشآت عامة » جاء النص فى البند « ثانيا» قاصرا على «الفوائد والأرباح» إذ نص على سريان الضريبة على : « الفوائد والأرباح التى تنتجها حصص الشركاء الموصين فى شركات التوصية » ، ولم يضف المشرع هنا إلى النص عبارة « وغيرها مما تنتجه الحصص » ، كما فعل فى البند « أولا » بيد أن النص الفرنسى يختلف عن النص العربى، إذ جاء به :

« Aux intérêts, produits et bénéfices des parts d'intérêts des commanditaires dans les sociétés en commandite ».

أى أنها تسرى « على فوائد ومنتجات وأرباح حصص الشركاء الموصين و شركات التوصية » وقد ترتب على ذلك اختلاف بين الشراح حول مدى خضوع نتاج حصة الشريك الموصى للضريبة :

(ا) فذهب فريق منهم (الدكتور عبد الحكيم الرفاعى: الضرائب المباشرة ص ٢٤٧ — كمال الجرف : الضريبة على إيراد رءوس الأموال المنقولة ، ص ١١٨) إلى أن الضريبة تسرى على كل ما تنتجه حصص الشركاء الموصين ، لأنه لا يوجد سبب قوى للتفرقة بين الحصص وغيرها من صور استثمار رأس المال ، كالأسهم والسندات ، والسلفيات ، التى يخضع المشرع « كل ما تنتجه » للضريبة ، ولأن النص الفرنسى يسمح بذلك . وهو رأينا أيضا .

(ب) وذهب فريق آخر (حبيب المصرى : ضرائب الدخل فى مصر ، ص ٢٩٨ ، =

§ ٦ — نتاج السندات والسلفيات

٢٠٣ — السندات والسلفيات .. الخ التى تصدرها أو تعقدها الهيئات العامة، والهيئات الخاصة التى يكون رأس مالها مقسما إلى أسهم ، وشركات التوصية البسيطة، يخضع نتاجها الدورى للضريبة على إيراد القيم المنقولة بالبند (ثالثا) من المادة الأولى ، ونتاجها العرضى بالبندين (ثالثا) و (سادساً) من نفس المادة (١).

والسندات والقراطيس وأذون الخزانة والسلفيات التى يشير اليها القانون تمثل قروضا. والذى يدخل القرض فى نطاق الضريبة على إيراد القيم المنقولة هو شخصية

= الدكتور محمد حلمى مراد : تشريع الضرائب ، ص ١١٤) إلى أنه لا يخضع للضريبة مما يوزع على حصة الشريك الموصى (سواء أكانت ممثلة بأسهم أم لم تكن) سوى الأرباح والفوائد، أما غيرذلك فلاتخضع للضريبة، وحجتهم فى ذلك أن النص العربى وحده هو الذى يجب الرجوع اليه ، وأن القانون الضريبى ينبغى تفسيره تفسيرا ضيقا ، وما دام المشرع قد أفرد نصا خاصا لشركات التوصية دون أن يفرق بين نوعيها فان هذا النص هو الواجب التطبيق على نوعى الشركة .

(ح) ورأى فريق ثالث (الدكتور محمد لبيب شقير : ضرائب الدخل فى الاقليم المصرى ، ص ١٠٨) تطبيق البند « أولا » من المادة الأولى من القانون على حصة الشريك الموصى إذا كانت ممثلة بأسهم . وإخضاع كل ما تنتجه للضريبة ، وتطبيق البند « ثانيا » على حصة الشريك الموصى إذا لم تكن ممثلة بأسهم واخضاع الأرباح والفوائد وحدها للضريبة ، وحجتهم فى ذلك أن القانون الضريبى قانون استثنائى لأنه يضع قيودا على أموال الأفراد ولذا لايجب التوسع فى تفسيره .

والفائدة العملية من الأخذ بأى من الآراء السابقة تتضح عند شراء الشركة لحصة الشريك الموصى غير الممثلة بأسهم، وعند انقضاء الشركة، إذ يخضع أصحاب الرأى الأول للضريبة الفرق بين ما قدمه الشريك الموصى للشركة كحصة وبين ثمن الشراء فى الحالة الأولى، وبين ما قدمه وبين فائض التصفية فى الحالة الثانية . أما أصحاب الرأيين الآخرين فلا يخضعونها للضريبة .

(١) خضوع النتاج العرضى للسندات والسلفيات (مكافآت التسديد والأنصبة) مستفاد من عموم نص البند « ثالثا » الذى جاء به تسرى الضريبة : « على الفوائد وغيرها مما « تنتجه » بصفة عامة السندات والقراطيس وأذونات الخزانة والسلفيات على اختلاف أنواعها . . . » إلا أن المشرع عاد وأكد ذلك مرة أخرى بعبارة صريحة فى البند « سادسا » من المادة الأولى من القانون .

المدين وليست شخصية الدائن. فاذا كان المدين هيئة عامة أو شركة من الشركات المذكورة ، خضع القرض للضريبة على إيراد القيم المنقولة .

أما إذا كان المدين شركة تضامن أو أحد الأفراد ، خضع القرض لضريبة أخرى هى الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات ، فاساس التفرقة فى الخضوع لأى من الضريبتين شخصية المدين، أما شخصية الدائن فليست لها أهمية هنا . فتسرى الضريبة على إيراد القيم المنقولة سواء أكان الدائن فرداً ، أم هيئة عامة أو خاصة وسواء أكان محترفاً بالتسليف أم غير محترف به ، مصريا كان أم أجنبياً ، مقيما بمصر أم غير مقيم بها .

٢٠٤ — **القيم المنقولة التى يخضع نتاجها للضريبة** : القيم المنقولة التى يخضع نتاجها للضريبة هى : السندات ، والقراطيس ، وأذون الخزانة ، والسلفيات على اختلاف أنواعها .

والسند : صك قابل للتداول ، تصدره شركة أو هيئة عامة ، وتتعهد فيه بدفع مبلغ معين فى تاريخ لاحق ، ودفع فوائد محددة فى فترات معينة . ويمثل السند قرضاً طويل الأجل ، وهو بهذا يفترق عن الأوراق التجارية القصيرة الأجل كالكمبيالة .

أما **القراطيس** فلفظ مبهم ، أضافته لجنة المالية بمجلس الشيوخ إلى النص لكى يشمل جميع الأوراق المالية التى تثبت فيها الهيئات المذكورة تعهدات عليها لأشخاص آخرين .

و**أذون الخزانة** : نوع من السندات تصدرها الحكومة تمثل قروضا لايتجاوز أجلها سنة واحدة عادة (١) .

---

(١) راجع كتاب « موجز فى المالية العامة » ، المؤلف ، ص ٣٦٧ وما بعدها .

السلفيات : لما كانت الهيئات العامة والهيئات الخاصة المقسم رأس مالها إلى أسهم وشركات التوصية قد تتخذ لقروضها شكل السندات، أوشكل السلفيات فان المشرع لم ير داعياً لإخضاع نتاج السندات دون نتاج السلفيات للضريبة على إيراد القيم المنقولة . لذلك نص على إخضاع السلفيات على إختلاف أنواعها لتلك الضريبة . ويقصد بالسلفيات القروض بوجه عام ، ولو كانت غير ممثلة بصكوك قابلة للتداول (١) أما المقصود بعبارة على إختلاف أنواعها ، الواردة بعد كلمة السلفيات ، فقد ذكرت لجنة المالية بمجلس الشيوخ أنه السلفيات التى تنشأ عن فتح إعتماد أو حساب جار (٢) ، أوغير ذلك مما لا يعتبر من الناحية القانونية الفنية عقد سلفة . وقد اعتمدت مصلحة الضرائب على تعليق لجنة المالية بمجلس الشيوخ لكى تخضع لضريبة القيم المنقولة نتاج كل مايكون مطلوبا لدى الهيئات العامة أو شركات المساهمة أوشركات التوصية من سلفيات وودائع وحسابات جارية وغيرها بصرف النظر عن نتيجة عمليات المنشأة الدائنة خسارة أو كسبا ، ودون نظر إلى ما اذا كان ذلك النتاج متصلا بمباشرة المنشآت الدائنة مهنتها أم غير متصل بها .

(١) جاء فى حكم لمحكمة مصر الكلية بتاريخ ٢٤ فبراير سنة ١٩٤٩ أنه : لا محل لما يذهب اليه المدعى من القول بانه يشترط لسريان الضريبة على السلفيات الواردة فى هذا النص (م ١/٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) أن تصدر فى صورة صكوك مالية متداولة فى البورصة بحجة أن ذلك التفسير هو الذى يتمشى مع روح المادة ولأنها ذكرت جنبا الى جنب مع السندات والقراطيس وأذونات الخزانة ، فانه واضح (من تقرير اللجنة المالية بمجلس الشيوخ) أن الضريبة تسرى على جميع القروض سواء اكانت ممثلة أم غير ممثلة بصكوك قابلة للتداول » .

(٢) فتح الاعتماد : هو إتفاق بين بيت من بيوت التسليف وعميل على حق العميل فى سحب مبالغ لا تتجاوز حدا معينا أثناء مدة محددة ، على أن يسدد ما يسحب من مبالغ مع فوائدها بالسعر المتفق عليه عند نهاية المدة المحددة . اما الحساب الجارى : فهو حساب بين طرفين يقيد فيه ما يجرى بينهما من معاملات (إيداع وسحب ، او بيع وشراء) ، ويمثل رصيد الحساب ما يستحق لأحد الطرفين لدى الآخر ، والفائدة على هذا الرصيد هى محل البحث فيما يتعلق بالضريبة عليها .

وقد عارضت بعض المصارف فى ذلك وطالبت باعفاء نتاج السلفيات التى تمنحها للهيئات العامة وشركات المساهمة وشركات التوصية من الضريبة على ايراد القيم المنقولة اكتفاء بدخولها فى حساباتها وخضوع صافيها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وأسوة بالسلفيات التى تمنحها للافراد وشركات التضامن ، الخاضعة للضريبة على فوائد الديون بمقتضى المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والتى أعفاها المشرع منذ صدور القانون المذكور ، من هذه الضريبة إذا كانت متصلة بمباشرة المهنة ، اكتفاء بخضوع صافيها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، إذ لا مبرر للتفرقة بين الحالتين .

وقد استجاب المشرع لشكوى المصارف فعدل الفقرة (ثالثاً) من المادة الأولى والمادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (١) واكتفى المشرع فى الفقرة (ثالثاً) من المادة ١ بتقرير مبدأ الاعفاء من ضريبة القيم المنقولة إذا كانت السلفيات متصلة بمباشرة المهنة وضمن باقى أحكام وقيود الإعفاء فى المادة ١٥ (الفقرات ٣ ، ٤ ، ٥) على ماسنراه فيما بعد (٢) .

ومن جهة أخرى عدل المشرع نص البند (ثالثا) من المادة ١ فأصبح يقضى

---

(١) عدلتا بمقتضى القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ . وقد اثيرت مسألة ما إذا كانت الفوائد التى دفعتها الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم عن أرصدة حساباتها الجارية لدى البنوك العادية خلال المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ (بدء سريان الضريبة على إيراد القيم المنقولة) إلى ٢٣ أغسطس سنة ١٩٤١ (تاريخ العمل بالتعديل الذى أدخله القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١) تعفى من ضريبة القيم المنقولة أم لا ، ورفع الأمر إلى القضاء فقضت فيه محكمة النقض فى حكم لها بتاريخ ٢٠ يناير سنة ١٩٥٥ بسريان ضريبة القيم المنقولة على هذه الفوائد ولو كانت ناشئة عن فتح اعتماد أو حساب جارى خلال المدة المذكورة ، ولم تعتبر التعديل الذى جاء به القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ تعديلا تفسيريا ، ذلك لأنه « انشأ ضوابط وقيودا ماكانت تحتملها عبارات النصوص الأولى التى وردت مطلقة من كل قيد » .

(٢) أنظر الفقرة ٢١٠ وما بعدها فيما يلى .

بأن تخضع للضريبة السلفيات على إختلاف أنواعها التى تعقدها الهيئات السابق ذكرها ، أو تكون مطلوبة لديها بأية صفة كانت ، وبذلك وسع من مدلول لفظ سلفيات وأصبح يكفى أن تكون هناك سلفية حتى تسرى عليها الضريبة ما دامت غير متصلة بمباشرة المهنة .

٢٠٥ — النتاج الخاضع للضريبة : تسرى الضريبة على الفوائد وغيرها مما تنتجه السندات والأذونات والسلفيات المشار إليها فيما سبق .

أما الفوائد : فهى المبالغ التى يدفعها المدين بصفة دورية علاوة على مبلغ الدين ، وليس من الضرورى أن تكون دورية لتخضع للضريبة ، فاذا خصمت الفائدة مقدما من المبلغ المقترض فانها تخضع أيضاً للضريبة . والذى يتحمل الضريبة على الفائدة هو الدائن ، لأنه صاحب الإيراد الذى يخضع للضريبة ، وعلى ذلك تحجز الهيئة المدينة مبلغ الضريبة من الفائدة المستحقة ولا تدفع للدائن إلا ما يتبقى بعـــد حجز الضريبة ، وإذا تعهدت الهيئة المدينة بتحمل الضريبة ، فان مبلغ الضريبة الذى تتحمله الهيئة المدينة يعتبر هو الآخر ميزة تخضع للضريبة .

كذلك تسرى الضريبة أيضاً على ما تنتجه القيم المنقولة السابق ذكرها مما قد لا يعد من الفوائد ، كما لو أعطت الشركة أسهماً من أسهمها إلى دائنيها بدلا من أن تدفع لهم فائدة على الأموال التى اقترضتها منهم ، إذ تعتبر تلك الأسهم توزيعاً يخضع للضريبة .

وتسرى ضريبة القيم المنقولة أيضاً على ما يدفع من مكافآت التسديد إلى الدائنين وما يدفع من الأنصبة إلى حاملى السندات (م ١ — سادساً من القانون).

ومكافآت التسديد : هى الفرق بين سعر إصدار السند والمبلغ الذى يسدد

به فعلا ، فاذا حصلت الحكومة من حامل السند على ٩٠ جنيها وتعهدت بدفع ١٠٠ جنيه عند حلول الأجل ، فان مبلغ العشرة جنيهات يعتبر مكافأة تسديد ويخضع للضريبة مهما كان الثمن الذى دفعه حامل السند الحالى فى سبيل الحصول عليه ، أما الأنصبة فهى عبارة عن مكافأة تسديد مرتفعة القيمة تعطى لبعض السندات التى تعين بطريق القرعة ، فوق قيمتها الاسمية . وهى بهذا تتميز عن مكافأة التسديد التى تعطى لكافة السندات ، ويجب لسريان الضريبة على الأنصبة أن تكون ملحقة بقرض ، أى بتعهد شركة بتسديد قيمة القرض مضافا إليها مزايا معينة .

أما اليانصيب العادى فان أرباحه لا تخضع لضريبة القيم المنقولة ، وإنما تخضع لرسم دمغة نسبي قدره ١٠٪ من مبلغ الربح نقداً كان أم عيناً [1] (قانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم دمغة ، الفقرة الأولى من المادة ٢ من الفصل الرابع من الجدول رقم ٢ الملحق بالقانون معدلة بالقرار بقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٠) .

المطلب الثانى

الايرادات المعفاة من ضريبة القيم المنقولة

استثنى القانون من الخضوع لضريبة القيم المنقولة نتاج السندات والأذون المعفاة بنص القانون، والفوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة لحسابات اتفاقيات الدفع ، وما يعفيه وزير الخزانة بقرار منه من فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية الأجنبية ، والسلفيات المتصلة بمباشرة المهنة (المادة ١ « ثالثا » من

---

(١) كان رسم الدمغة النسبي على أرباح اليانصيب العادى كما قرره القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ : ٢٥ ٪ ثم خفض إلى ١٠ ٪ بمقتضى القراربقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٠ المشار اليه فى المتن ابتداء من ٢٦ يناير سنة ١٩٦٠ ، تاريخ نشر القانون فى الجريدة الرسمية .

القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) [1] على ماسنوضحه فيما يلى :

§ ١ — السندات والاذون المعفاة بنص القانون

يمكن تقسيم السندات والأذون التى أعفيت [2] أو تعفى فى المستقبل من الضريبة بنص القانون إلى ثلاثة أقسام :

أولا — سندات بعض القروض العامة الداخلية .

ثانياً — سندات بعض البنوك .

ثالثاً — سندات بعض القروض الخارجية .

٢٠٦ — اولا - سندات بعض القروض العامة الداخلية : يشمل هذا القسم سندات قروض الدولة الداخلية ، وأذون الخزانة ، وسندات قروض المجالس المحلية .

١ - سندات قروض الدولة : من أمثلة تلك السندات سندات القرض الوطنى (مرسوم بقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٣ ، والقرار بقانون رقم ١٤٩ لسنة ١٩٦١ الذى حول ما بقى منه إلى قرض إنتاج) ، وسندات قرض فلسطين (قانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٥١) ، والسندات التى تصدر بمقتضى القانون رقم ٢٤٣ لسنة ١٩٥٥ ، المعدل بالقرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٦٣ ، لأداء ثمن ما تشتريه الحكومة من البنك المركزى المصرى من أرصدة بالعملات الأجنبية

---

(١) معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ ، وبالقرارات بقوانين رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ ورقم ٢٢ لسنة ١٩٦٢ ورقم ١٢٨ لسنة ١٩٦٣ .

(٢) من أمثلة السندات التى كانت معفاه من الضرائب قبل صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، سندات الدين الموحد ، والدين الممتاز ، والدين المضمون (القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٠٤) وقد استهلكت تلك الديون عندما قامت الحكومة بتبديل دينها العام سنة ١٩٤٣ إلى القرض الوطنى بأنواعه الثلاثة .

الحرة لتغطية النفقات الخارجية للمشروعات الاستثمارية ، وسندات قروض مشروعات الانتاج والخدمات (القوانين رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٤ و٧٦ لسنة ١٩٥٦ و١٧٨ لسنة ١٩٥٨ و٤٧ لسنة ١٩٥٩ و١٦١ و ٢٨٢ لسنة ١٩٦٠ و ٣ لسنة ١٩٦١) .

ب — **أذون الخزانة العامة** : من أمثلة الأذون المعفاة : الأذون التى أصدرت بمقتضى القوانين ٥٧ لسنة ١٩٥١ لتغطية أوراق البنكنوت المصدرة (القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٥٤) ، و ٢٣٢ لسنة ١٩٥٤ لتمويل عملية شراء الحكومة للأقطان و٢٤٢ لسنة ١٩٥٥ التى حلت محل الأذون السابقة جميعها .

ولا يكاد يصدر قرض عام فى العصر الحاضر دون أن تعفى سنداته من الضرائب كلها عدا ضريبة التركات ، والنص على الإعفاء لا يجب التوسع فى تفسيره فاذا لم ينص على إعفاء غير الفائدة سرت الضريبة على ما سواها مما تنتجه السندات والأذون .

جـ — **سندات قروض المجالس المحلية** : نص القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٣٩ بأن لكل مجلس بلدى بمصادقة وزارة الصحة (الآن : وزارة الادارة المحلية) وموافقة وزير المالية (الخزانة) أن يحصل على المال اللازم لإنشاء عمليات المجارى والمياه والانارة باصدار سندات تضمنها الحكومة ، ونصت المادة الثانية منه على إعفاء فوائد وقيم إستهلاك هذه السندات من جميع الضرائب والرسوم المقررة أو التى تقرر فى المستقبل (١) .

٢٠٧ — **ثانيا — سندات بعض البنوك** : أعفى المشرع من الضريبة سندات بعض البنوك ، منها ما يأتى :

---

(١) لبلدية الاسكندرية قرضان عقدت أولها سنة ١٩٠٢ بفائدة ٤ ٪ وعقدت الثانى فى سنة ١٩١٩ بفائدة ٥ ٪ ولم يصدر نص باعفاء فوائدها من ضريبة القيم المنقولة ، وبذلك تسرى عليها تلك الضريبة .

أ - **سندات تسوية الديون العقارية** : أعفى القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤ (م ١) من جميع الضرائب فيما عدا رسم الايلولة على التركات ، الفوائد وقيم استهلاك السندات التى أصدرها البنك العقارى الزراعى المصرى (الآن بنك الائتمان العقارى) لشراء الديون المضمونة برهن من الدرجة الثانية وما يليها . ويسرى هذا الاعفاء بطبيعة الحال على ضريبة القيم المنقولة التى تستحق على ما تنتجه السندات ، وقد استهلكت هذه السندات جميعها منذ سنة ١٩٥٠ (١) .

ب - **سندات بنك التسليف الزراعى والتعاونى** : نصت المادة الثانية من القرار بقانون رقم ٣٨٢ لسنة ١٩٥٦ على أن يؤذن لبنك التسليف الزراعى والتعاونى (٢) ، بموافقة وزير المالية والاقتصاد (الآن : الخزانة) فى إصدار سندات قابلة للتداول فى حدود مبلغ عشرين مليونا من الجنيهات ، رفع إلى ٢٥ مليونا بالقانون رقم ٣٠١ لسنة ١٩٦٠ ، والى ٣٠ مليونا بالقرار بقانون رقم ٤ لسنة ١٩٦٢ ، بفائدة سنوية لا يجاوز قدرها ٣ ٪ ، ونصت المادة الثالثة على أن تضمن الحكومة قيمة هذه السندات وفوائدها ، كما أعفت المادة الرابعة

---

(١) أصدر البنك هذه السندات بموافقة مجلس الوزراء بتاريخ ١٩٣٥/٧/١٠ ، وبلغت قيمتها مليونا ونصف مليون جنيه بفائدة ٣٫٥ ٪ ، وضمنتها الحكومة بالمرسوم بقانون رقم ٥ لسنة ١٩٣٦ ، وأبلغ وزير المالية البنك فى ١٤ أبريل سنة ١٩٣٦ أن الوزارة ستراعى النص على اعفائها من الضرائب عند تقرير أية ضريبة على الأسهم والسندات . على أن الحكومه لم تتخذ أى اجراء تشريعى عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فطالبت مصلحة الضرائب باداء ضريبة القيم المنقولة على هذه السندات ، لعدم وجود نص باعفائها ، لهذا استصدرت وزارة المالية القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤ المذكور باعفائها احتراما للوعد الذى قطعته الحكومة على نفسها عند اصدار السندات ، وتصحيحا للوضع من الناحية القانونية ، جعلته ذا أثر رجعى .

(٢) حول البنك بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٥ لسنة ١٩٦٤ الى مؤسسة عامة اطلق عليها : « المؤسسة المصرية العامة للائتمان الزراعى والتعاونى ، تقوم بالتخطيط المركزى للائتمان الزراعى والائتمان التعاونى فى الجمهورية العربية المتحدة فى حدود السياسة العامة للدولة ، وتتولى تمويل هذا الائتمان وتوفير كافة المواد اللازمة للانتاج الزراعى ، كما تقوم بما تكلفها به الدولة من أعمال وخدمات تتصل بهذه الأغراض وهى تتبع وزير الزراعة .

السندات وفوائدهـا من كل ضريبة مباشرة أو غير مباشرة حالية أو مستقبلة فيما عدا ضرائب التركات . ويسرى هذا الاعفاء بطبيعة الحال على ضريبة القيم المنقولة التى تستحق على نتاج السندات .

حـ ـ سندات البنك الصناعى : نصت المادة الأولى من القرار بقانون رقم ٢٦٠ لسنة ١٩٥٩ ، على أن يؤذن لوزير الخزانة المركزى ، نيابة عن الحكومة ، فى أن يضمن قيمة السندات التى يصدرها البنك الصناعى وفوائدها فى حدود ثلاثة ملايين من الجنيهات ، زيدت إلى سبعة ملايين ونصف مليون جنيه بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٢٣ لسنة ١٩٦٠ ، بفائدة سنوية لا تجاوز ٣ ٪ وتستهلك خلال عشر سنوات على الأكثر من تاريخ إصدارها ، ويكون الوفاء بها بقيمتها الاسمية ، وذلك وفقاً للشروط والأوضاع التى يصدر بهما قرار من الوزير ، وقد أعفى القانون (م ٢) هذه السندات وفوائدها من الضرائب المباشرة وغير المباشرة الحالية والمستقبلة ، فيما عدا ضرائب التركات ، ويسرى هذا الاعفاء بطبيعة الحال على الضريبة على إيراد القيم المنقولة التى تستحق على نتاج السندات .

٢٠٨ — **ثالثاً سندات بعض القروض الخارجية** : عقدت الحكومة ، وبعض الشركات بضمان الحكومة ، قروضا خارجية ، وكان ينص فى عقد القرض على اعفائه وإعفاء السندات وأصل القرض وفوائده أو مصاريفه الائتمانيه ، من جميع الضرائب والعوائد والرسوم أيا كان نوعها حالية كانت أم مستقبلة ، وأن تدفع الفوائد وأصل القرض بدون أى استقطاع ، وصدرت قوانين توافق على الاعفاء . مثل هذا الاعفاء يتضمن بطبيعة الحال اعفاء الفوائد وغيرها من نتاج السندات المذكورة من الضريبة على ايراد القيم المنقولة . وفيما يلى بعض هذه القروض الخارجية ، والى جانب كل منها القانون الذى منح الإعفاء :

أ - قروض من الولايات المتحدة الامريكية : والقرض الأول منها من صندوق التنمية الامريكى ، والقروض الباقية من وكالة التنمية الدولية الامريكية : (Agency for International Development) ، وهى وكالة تابعة لحكومة الولايات المتحدة الامريكية .

(١) — قرض للبنك الصناعى بضمان حكومة الجمهورية العربية المتحدة بمبلغ لا يجاوز سبعة ملايين من الدولارات أو ما يعادلها بالعملات الأخرى (القرار بقانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٦٢)

(٢) — قرض لحكومة الجمهورية العربية المتحدة معقود بتاريخ ٢٦ أبريل سنة ١٩٦٢ فى حدود ١٧ مليون دولار وهو المبلغ اللازم لتنفيذ أولى مرحلتى انشاء مشروع تخزين الغلال فى مصر ، ووسائل النقل الخاصة به (القرار بقانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٢)

(٣) — قرض لشركة مصر للحرير الصناعى بضمان حكومة الجمهورية العربية المتحدة معقود بتاريخ ٢٦ أبريل سنة ١٩٦٢ بمبلغ ثلاثة ملايين دولار (القرار بقانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٦٢)

(٤) — قرض الاستقرار الاقتصادى ، للحكومة معقود بتاريخ أول يونيه سنة ١٩٦٢ ومعدل بتاريخ ٢٣ أكتوبر سنة ١٩٦٢ فى حدود مبلغ ٢٠ مليون دولار رفعت فى التعديل إلى ٣٠ مليون دولار (القراران الجمهوريان رقم ٢١٠١ و ٢١٠٢ لسنة ١٩٦٣ بتاريخ ١ / ٩ / ١٩٦٣) .

(٥) — قرضان للحكومة فى حدود مبلغ ٣٠ر٦ مليون دولار و ٤ر٢ مليون جنيه مصرى [1] لانشاء محطة للقوى الكهربائية غرب مدينة القاهرة (القرار بقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٦٣) .

---

(١) القرض الأول لتمويل التكاليف الأجنبية اللازمة والثانى يؤخذ من العملة المحلية المتجمعة من حصيلة فوائض الحاصلات الزراعية الأمريكية المستوردة طبقا للقانون الأمريكى رقم ٤٨٠ .

(٦) قرض للشركة العامة لصناعة الورق « راكتا » بضمان حكومة الجمهورية العربية المتحدة فى حدود مبلغ ٧ر٥ مليون دولار (القانون رقم ١٥٤ لسنة ١٩٦٤).

ـ — قروض ـ ـ الكويت :

(١) — قرض لحكومة الجمهورية العربية المتحدة بمبلغ ٢٥ مليون دينار كويتى قابل للتحويل ، بفائدة سنوية قدرها ٤٪ (القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٦٤).

(٢) — قرض لهيئة قناة السويس بضمان حكومة الجمهورية العربية المتحدة من الصندوق الكويتى للتنمية الاقتصادية العربية (القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٦٤).

§ ٢ - الفوائد المستحقة على الارصدة الدائنة لحسابات اتفاقيات الدفع وفوائد القروض والتسهيلات الائتمانية الأجنبية

١٠٩ — تعقد مصر مع الدول الأجنبية اتفاقيات تجارة ودفع ، لتنفيذ سياستها التجارية الخارجية ، كما تعقد اتفاقيات للتعاون الاقتصادى والفنى ، للحصول على الأموال الأجنبيه والخبرة اللازمة لتنفيذ مشروعاتها الانتاجية ، وتطلب الدول التى تبرم معها مثل هذه الاتفاقيات أو تعقد معها قروضاً ، باعفاء فوائد حساباتها الدائنة وقروضها ، بناء على العرف الدولى المطرد الذى يقضى باعفاء الفوائد المستحقة للحكومات الأجنبية من الضريبة . يضاف إلى ذلك أن بعض الهيئات والمؤسسات الأجنبية تعترض على فرض الضريبة بحجة أن أسعار الفائدة المتفق عليها مخفضة . وأن تحميلها بالضريبة بعد ذلك يقلل معدلها عن المعدلات الدولية لسعر الفائده . ونظراً لأهمية رءوس الأموال الأجنبيـة للتنمية الاقتصادية للبلاد ، وتجنباً لرفع سعر الفائدة على ما تعقده الحكومة والهيئات والمؤسسات من قروض كانت الحكومة تستصدر فى كل مرة قانوناً باعفاء القرض أو التسهيلات الائتمانية من الضرائب ، كما رأينا فى الفقرة السابقة ،

ثم رأت اتخاذ إجراء عام ، فاستصدرت القرار بقانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٦٢ ، الذى أضاف فقرتين جديدتين إلى البند « ثالثاً » من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (نص على العمل بهما من أول يناير سنة ١٩٦١) ، تقرران اعفاء هذه الفوائد من الضريبة على إيراد القيم المنقولة بشروط معينة . ويفرق النص المضاف بين حالتين :

(الأولى) — الفوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة للحسابات التى تفتح تنفيذا لاتفاقيات الدفع : وهذه لاتسرى عليها الضريبة، بشرط المعاملة بالمثل (١).

(الثانية) — فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية خارج نطاق اتفاقيات الدفع : وهذه أجاز القانون اعفاءها من الضريبة بقرار من وزير الخزانة ، على ضوء الظروف الخاصة بكل حالة ، سواء بالنسبة لفوائد القروض والتسهيلات التى حصلت عليها الحكومة أو الهيئات العامة والمؤسسات العامة فى الماضى ، أو التى تحصل عليها فى المستقبل ،من مصادر خارج الجمهورية العربية المتحدة ، بموجب اتفاقيات التعاون الاقتصادى أو الفنى أو ما يماثلها من الاتفاقيات .

وقد كان اشتراط عقد القرض بموجب هذه الاتفاقيات، لجواز اعفاء فوائده من الضريبة، يمنع اعفاء القروض التى لا تتم بموجب إحدى هذه الاتفاقيات،رغم أن حصيلتها قد تستخدم لنفس الأغراض . لذلك رأى المشرع حذف هذا الشرط ،وأجاز لوزير الخزانة اعفاء فوائد مثل هذه القروض من الضريبة ،

---

(١) وذلك أخذا برأى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة فى ٧ ديسمبر سنة ١٩٦٠ ، من أن اتفاقات الدفع بصفة عامة ، إذ تبرمها الدولة ، تقوم فيها بوظيفة من وظائفها الأساسية ، وتبعا لذلك تتمتع الدولة الأجنبية وهى تمارس هذا العمل بحصانة من الخضوع للضرائب الوطنية ، وذلك بشرط المعاملة بالمثل (من المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ٢٢ لسنة ١٩٦٢) .

سواء أتمت طبقا لاحدى هذه الاتفاقيات ، أم تمت بغيرها ، وأصدر لهذا الغرض القرار بقانون رقم ١٢٨ لسنة ١٩٦٣ ، حذف به هذا الشرط . ونص على العمل به من تاريخ نشره (١٩٦٣/٩/٥) .

وفيما يلى بعض القروض الخارجية والتسهيلات الائتمانية التى أعفيت فوائدها من ضريبة القيم المنقولة بقرار من وزير الخزانة ، تطبيقا لأحكام القرار بقانون رقم رقم ٢٢ لسنة ١٩٦٢ ، وإلى جانب كل منها قرار الاعفاء :

ا — من اتحاد الجمهوريات السوفيتية الاشتراكية :

(١) — قرضان مبرمان باتفاقيتين بتاريخ ١٩٥٨/١٢/٢٧ و ١٩٦٠/٨/٢٧ بمبلغ ١٣٠٠ مليون روبل لإتمام انشاء السد العالى بأسوان (قرار وزارى رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٢).

(٢) — قرض مبرم بموجب اتفاقية التعاون الاقتصادى والفنى بتاريخ ١٩٥٨/١/٢٩ فى حدود مبلغ ٧٠٠ مليون روبل (قرار وزارى رقم ٣٣ لسنة ١٩٦٣).

ب — من جمهورية يوغوسلافيا الاتحادية الشعبية :

(١) — قرض مبرم بموجب اتفاقية التعاون الاقتصادى والفنى بتاريخ ١٠ / ١ / ١٩٦١ بمبلغ ٢٠ مليون دولار أمريكى لشراء المعدات وقطع الغيار والأجزاء الكاملة الصنع والنصف المصنوعة اللازمة للمشروعات الصناعية ، فضلا عن المعونة الفنية اللازمة . (قرار وزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٦٣) .

جـ — من جمهورية تشيكوسلوفاكيا :

(١) — تسهيلات ائتمانية ممنوحة لوزارة الشئون البلدية والقروية ، وفقا لاتفاق مبرم بتاريخ ١٦ / ٦ / ١٩٦٠ ، فى حدود اعتماد قدره ٧٫٥ مليون جنيه مصرى بفائدة ٣٪ سنويا (قرار وزارى رقم ٨٤ لسنة ١٩٦٤) .

د — من جمهورية ألمانيا الديمقراطية (الشرقية) :

(١) - قرض مبرم بموجب اتفاقية التعاون الاقتصادى والفنى بتاريخ ١٩٥٨/٨/٢٩ فى حدود مبلغ ٧ر٥ مليون من الجنيهات المصرية (قرار وزارى رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٣) .

هـ — من جمهورية ألمانيا الاتحادية (الغربية):

أولا — عدة قروض من بنك الائتمان للتعمير (Kreditanstalt für Wiederaufbau) بفرانكفورت بألمانيا الغربية:

(١) — قرض مبرم بتاريخ ١٩٦٢/٥/٢٦ بمبلغ ١٥ مليون مارك ألمانى لتمويل مشروع الحوض الجاف بالإسكندرية (قرار وزارى رقم ٨٠ لسنة ١٩٦٣).

(٢) — قرض مبرم بتاريخ ١٩٦٣/٦/٥ بمبلغ ١٧،٨٨٥،٠٠٠ مارك ألمانى مع الهيئة العامة لتنفيذ برنامج السنوات الخمس للصناعة لتمويل ٧٠٪ من قيمة عقد مشروع وحدة توليد الغازات بمصنع شركة النصر للأسمدة والكيماويات بالسويس (قرار وزارى رقم ٣٤ لسنة ١٩٦٤) .

(٣) — ثلاثة قروض مبرمة بتاريخ ١٩٦٣/٧/٣١، (الأول) بمبلغ عشرين مليون مارك ألمانى لتمويل مشروع أسطول ناصر النهرى ، و (الثانى) بمبلغ ٩ر٢ مليون مارك ألمانى لتمويل مشروع إنشاء نفق لمجارى القاهرة بين ضفتى نهر النيل و(الثالث) بمبلغ ٢ر٤ مليون مارك ألمانى لتمويل شبكات الربط والنقل جهد ٢٢٠ كيلو فولت بالوجه البحرى (قرار وزارى رقم ٨١ لسنة ١٩٦٤) .

(٤) — ثلاثة قروض أخرى مبرمة بتاريخ ١٩٦٤/٥/٣٠ مع البنك المركزى المصرى ، (الأول) بمبلغ ٢ر٤ مليون مارك ألمانى لتمويل مشروع كوبرى طملاى بالوجه البحرى و(الثانى) بمبلغ ٢٥ر١٦ مليون مارك ألمانى لتمويل

مشروع كوم أمبو ، و(الثالث) بمبلغ ٣٣٫٩ مليون مارك ألمانى لتمويل مشروع توسيع محطة كهرباء دمنهور (قرار وزارى رقم ٩١ لسنة ١٩٦٤) .

ثانيا — قرض معقود بتاريخ ١٩٦٢/٩/١٧ بين البنك الأهلى المصرى وهيئة بنوك الادخار الاقليمية (Girozentralen) بمبلغ ٨٠ مليون مارك ألمانى (قرار وزارى رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٤) .

و — من جمهورية إيطاليا :

(١) — قروض وتسهيلات ائتمانية بموجب اتفاق مبرم فى ١٩٦٣/٩/١٦ بين البنك المركزى المصرى وبين هيئة إيمى (Istituto Mobiliare Italiano) فى حدود مبلغ ١٠٥٠٠ مليون ليرة إيطالية لتيسير تمويل عملية الايتالسكو نسلت (قرار وزارى رقم ١ لسنة ١٩٦٤) .

ز — من الولايات المتحدة الامريكية :

(١) — قرض معقود فى ١٩٦٣/١٠/١٦ مع بنك التصدير والاستيراد الأمريكى بمبلغ ١٢٫٥ مليون دولار أمريكى بغرض تمويل توريد خمسين قاطرة ديزل من شركة جنرال موتورز الأمريكية (قرار وزارى رقم ٤٩ لسنة ١٩٦٤).

§ ٣ — فوائد السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة

٢١٠ — هذا الإعفاء أدخله القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ ، كما سبق [١] ، إلى الفقرة الثانية من البند (ثالثا) من المادة الأولى إذ أضاف إليها العبارة الآتية: « وكذلك تستثنى السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة المشار إليها فى الفقرة الثانية من المادة ١٥ من هذا القانون مع القيود المنصوص عليها فى الفقرات الثالثة والرابعة والخامسة من المادة عينها » .

---

(١) راجع الفقرة ٢٠٤ ص ٢٠١ وما بعدها فيما سبق .

بذلك أصبحت السلفيات التى تعتبر من القيم المنقولة تعفى من الضريبة على القيم المنقولة اكتفاء بخضوعها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، بعد أن يثبت إدخال فوائدها فى حساب المنشآت المنتفعة بها الكائنة فى مصر ، على أن المشرع ، فى مبدأ الأمر ، لم يرد إعفاء جميع السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة ، واحتاط حتى لا يشمل الإعفاء السلفيات التى يكون فى الاستطاعة أن تصدر بها سندات بسبب أهميتها ، ولذلك اشترط للاعفاء من الضريبة على إيراد القيم المنقولة الشروط الآتية :

(ا) ألا تزيد السلفة التى تعقدها دور التسليف العقارى للشركات المساهمة أو شركات التوصية عن مائة ألف جنيه ، أما إذا كان القرض ممنوحا للحكومة أو لهيئة عامة فلا قيد ولا شرط من حيث أهمية المبالغ .

(ب) ألا تتجاوز مدة عقود السلفيات التى تمنحها دور التسليف العادية للحكومة أو الهيئات العامة أو الشركات المساهمة أو شركات التوصية اثنى عشر شهرا وألا تنص على فائدة ثابتة السعر .

(ح) ألا يكون للسلف التى تمنحها دور التسليف العادية من العناصر (كأهمية المبلغ ، أو طول المدة، أو ثبات سعر الفائدة) ما يتيح اعتبارها من السلفيات بالمعنى المقصود فى الكتاب الأول من القانون وإلا فإنها تخضع للضريبة المنصوص عليها فيه ويكون على مصلحة الضرائب أن تقيم الدليل على توافر العناصر المذكورة .

وقد استرشد المشرع فى وضع هذه الشروط بحقائق النظام المصرفى، ففرق بين دور التسليف العقارى والصناعى من جهة، وبين دور التسليف العادية من جهة أخرى ، ذلك أن من طبيعة مهنة دور التسليف العادية أن تمنح السلفيات لآجال قصيرة أو لمدة غير محدودة ، يجوز إنهاؤها فى أى وقت ، وبفائدة يجوز تعديلها

فى أى حين ، فاذا كانت السلفة التى تمنحها ينطبق عليها هذا التحديد فإنها تعفى من ضريبة القيم المنقولة على اعتبار أنهـا متصلة بمباشرة المهنة ، أما إذا كانت السلفة ممنوحة لمدة طويلة نوعا ما (تزيد عن سنة) وبفائدة ثابتة السعر ، فانها تعتبر فى حـكم السلفيات التى كان من المستطاع أن تصدر بها سندات ووجب إخضاعها لضريبة القيم المنقولة .

أما فيما يتعلق بدور التسليف العقارى ـ ويقاس عليها دور التسليف الصناعى ـ فان من طبيعة عملها منح سلفيات لآجال طويلة ومتوسطة وبفائدة ثابتة ، ومثل هذه السلفيات الطويلة الأجل أو الثابتة سعر الفـائدة (وإن كان ينبغى أن تخضع لضريبة القيم المنقولة إذا منحتها دور التسليف العادية للأسباب السابق ذكرها) يجب أن يتناولها الاعفـاء إلا إذا كانت السلفة ممنوحة لإحدى الشركات وكانت تبلغ من الأهمية حدا يبرر إصدار سندات بها ، وقد قدر المشرع هـذه الأهمية فى مبدأ الأمر بمبلغ أربعين ألفا من الجنيهات (بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١) زادها بعد ذلك إلى مائة ألف من الجنيهات (بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١).

أما الشرط الثالث فقـد أضافه المشرع ، لأنه يحدث أن تمنـح إحدى دور التسليف العـادية إحدى الهيئات أو الشركات المشار إليها فى المـادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ سلفة تتوافر فيها الشروط الشكلية السابق بيانهـا للاعفاء من الضريبة ، ولـكنها بما تتصف به فى واقع الأمر من صفـة الدوام لا تعدو أن تـكون من السلفيـات التى تستوجب سريان الضريبة عليها ، كما لو كانت الشركة أو الهيئة المدينـة لا تستطيع عقلا تسديد الدين فى المدة المصطلح عليها ، بحيث لا يـكون لها مفر من أن تجدد السلفة أو تعقد معها سلفة جديدة ، ففى مثل هذه الحالة يـكون لمصلحة الضرائب أن تقيم الدليل على الطبيعة الحقيقية للسلفة وأن تقتضى الضريبة .

٢١١ – الغاء القيود على الاعفاء . ولكن المشرع رأى بعد ذلك أن القيود السابقة التى قيد بها الإعفاء « ليست إلا ضوابط تحكمية يترتب عليها تفرقة فى المعاملة الضريبية وإخلال بأصل من الأصول التى يجب أن تلتزم فى التشريع (١) » ، فأطلق نص المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من القيود التى وضعها القانونان رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ و ١٧٤ لسنة ١٩٥ ، السابق ذكرها ، والتى تفرق بين السلفيات المختلفة ، وذلك بالغاء نص الفقرات الثالثة والرابعة والخامسة من المادة المذكورة ، وأصبح يكفى للاعفاء توافر الشروط الثلاثة الآتية دون غيرها :

(ا) أن تكون تلك السلفيات متصلة بمباشرة المهنة (٢) .

(ب) أن يثبت أن فوائدها داخلة فى حساب المنشأة المنتفعة بها الكائنة فى مصر .

(ح) أن تكون هذه المنشأة خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (٣) .

---

(١) المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ ، وقد ذكرت هذه المذكرة أن التشريع الجديد يساير نصوص المادتين ١٢٤ و ١٨ من قانون الضرائب فى فرنسا وبلجيكا ، كما يتمشى مع نص المادة ٦٠ من قانون ضريبة الدخل المعمول به فى الاقليم السورى .

(٢) لا ينطبق الإعفاء إلا على من كانت مهنته التسليف والاقراض كالمصارف وبيوت التسليف بوجه عام ، وتطبيقا لذلك جاء فى فتوى لمجلس الدولة أن المشرع يقصد بالفوائد المتصلة بمباشرة المهنة المنصوص عليها فى المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الفوائد المستحقة لمصرف أو لشركة تأمين دون غيرها من المكلفين ، وأنه لا محل لمد هذا الاعفاء إلى شركات المساهمة ، إذا لم تكن مهنتها التسليف ، وكانت شركة قناة السويس (وهى شركة مساهمة) قد طالبت برد الضرائب التى حصلت على الفوائد المستحقة لها عن ودائعها لدى البنوك اعتمادا على أن هذه الودائع متصلة بمباشرة المهنة ، ولم يوافق مجلس الدولة على هذا الرأى لأن مهنة الشركة ليست الاقراض والتسليف .

(٣) يكتفى المشرع بأن تكون المنشأة ممن تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ولكنه لا يتطلب أن تكون قد دفعت فعلا ضريبة الأرباح التجارية عن الفوائد المذكورة .

وذلك مهما كان مقدار القرض ، أو أهميته ، أو مدته ، أو الظروف التى أحاطت بعقده (١) .

وأصدر لهذا الغرض القرار بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ الذى نص فى مادته الأولى على أن يستبدل بالفقرة الثانية من البند ثالثا من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ النص الآتى : « وتستثنى من ذلك السندات والأذونات التى أعفيت أو تعفى فى المستقبل من الضريبة بنص القانون. وكذلك تستثنى السلفيات المتصلة بمباشرة المهنـــة المشار إليها فى الفقرة الثانية من المادة ١٥ من هـذا القانون » . كما نص فى مادته الثانية على إلغـاء الفقرات الثالثة والرابعة والخامسة من المادة ١٥ المشار إليها .

ونص المشرع فى المادة الثالثة من القانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ على العمل به من تاريخ نشره ، ولما كان هذا النشر قد حدث يوم ١٠ يناير سنة ١٩٥٩ ، فان التعديل الذى أدخله هـذا القانون لا يسرى إلا بالنسبة لفوائد السلفيات التى تستحق إبتداء من هذا اليوم ، إذ أن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلفيات المعتبرة من القيم المنقولة هى واقعة الاستحقاق ، كما سنرى فيما بعد . أما الفوائد التى تستحق قبل ذلك ، فيسرى عليها حكم الفقرة الثانية من البند ثالثا من المـادة الأولى من القـانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديله بالقرار بقـانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ ، وتخضع للقيود الملغاة .

المبحث الثالث

الهيئات التى تخضع توزيعاتها للضريبة والهيئات المعفاة منهـا

تسرى ضريبة القيم المنقولة ، كما سبق القول ، على أنواع من الايرادات التى

(١) بالغاء القيود المذكورة أصبحت التسوية تامة — فيما يتعلق بالاعفاء — بين السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة الممنوحة للهيئات العـامة وشركات المساهمـة وشركات التوصية والخاضعة لضريبة القيم المنقولة ، وبين السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة والممنوحة للأفراد وشركات التضامن والخاضعة لضريبة على فوائد الديون .

تقوم بتوزيعها هيئات معينة ، وقد انتهينا من دراسة أنواع الايرادات الخاضعة لهذه الضريبة ، وندرس الآن تلك الهيئات ومدى خضوعها للضريبة ، ثم الهيئات التى تعفى توزيعاتها منها .

المطلب الأول

الهيئات التى تخضع توزيعاتها للضريبة

٢١٢ — يتضح من الاطلاع على مواد الباب الأول من الكتاب الأول من القانون أن الهيئات والشركات التى تخضع توزيعاتها للضريبة هى :

(١) الشركات والمنشآت المصرية المقسم رأس مالها إلى أسهم وشركات التوصية المصرية .

(٢) الهيئات العامة المصرية .

(٣) الشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر وحدها .

(٤) الشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر وفى غيرها من البلاد .

(٥) الشركات والمنشآت الأجنبية التى لا تعمل فى مصر والهيئات العامة الأجنبية .

§ ١ — الشركات والمنشآت المصرية المقسم رأسمالها إلى أسهم وشركات التوصية

٢١٣ — تشمل شركات المساهمة المصرية ، وشركات التوصية بالأسهم المصرية ، والجمعيات التعاونية إذا كان رأس مالها مقسما إلى أسهم ، وشركات التوصية، وكلها تخضع توزيعاتها للضريبة فى مصر سواء اقتصر نشاطها على مصر وحدها أم تعداه للخارج ، أم كان قاصرا على الخارج ، وسواء أكان المستفيد من التوزيعات مصريا ، أم أجنبيا مقيما فى مصر أم فى الخارج .

§ ٢ — الهيئات العامة المصرية

٢١٤ - تشمل الحكومة ، ومجالس المحافظات التى حلت محل مجالس المديريات ، ومجالس المدن التى حلت محل المجالس البلدية ، ويقاس عليها المصالح العامة التى تمنح الشخصية المعنوية وحق عقد القروض .

§ ٣ — الشركات والمنشآت الاجنبية التى تعمل فى مصر وحدها

٢١٥ - سوى القانون بين هذه الشركات والمنشآت، وبين الشركات والمنشآت المصرية من حيث تطبيق الضريبة (م ٣ من القانون) وتعتبر الشركة تعمل فى مصر وحدها إذا كان غرضها الرئيسى استثمار منشأة فى مصر ، ولو كان مقر الشركة الشرعى أو مركز إدارتها فى الخارج (مادة ١١ مكررة مضافة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١) .

ولكى تخضع توزيعات هذه الشركات للضريبة المصرية ، يجب أن تكون من نوع الشركات والمنشآت المصرية الخاضعة للضريبة ، أى من الشركات التى ينقسم رأسمالها إلى أسهم ، أو شركات التوصية ، وإلا فلا تخضع توزيعاتها للضريبة .

§ ٤ — الشركات والمنشآت الاجنبية التى تعمل فى مصر وفى غيرها من البلاد

٢١٦ — التوزيعات التى تجريها هذه الشركات والمنشآت ليست ناتجة من أعمالها فى مصر وحدها حتى تسرى عليها كلها الضريبة المصرية ، ولكنها ناتجة من أعمالها فى مصر والخارج ، ولما كان من الصعب تحديد الجزء من التوزيعات الناتج من أعمالها فى مصر والذى يجب أن يخضع للضريبة المصرية فقد عمد المشرع المصرى إلى تحديده بطريق جزافى .

فنص فى أول الأمر فى الفقرة الثانية من المادة الثالثة(١) قبل تعديلها بالقانون ٣٩ لسنة ١٩٤١ ، على أن الضريبة تفرض على جزء من التوزيعات بنسبة الجزء المخصص من رأس مال الشركة لعملياتها فى مصر إلى رأس مالها كله (٢) .

غير أن النص الذى كان يقرر هذا النظام أثار فى العمل منازعات كثيرة ، دعت المشرع إلى إلغائه ، والاستعاضة عن هذا النظام بنظام آخر يتلخص فى فرض ضريبة القيم المنقولة على مبلغ يعادل ٩٠ ٪ من مجموع أرباح السنة الذى تتناوله الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (بما فى ذلك الإيرادات المخصومة بمقتضى المادة ٣٦ من القانون) وهو المبلغ الذى يفترض المشرع أنها وزعته فى مصر ، أما الـ ١٠ ٪ الباقية فقد استبعدها المشرع لتكوين احتياطى لمواجهة ما يصيب الشركة من خسارة بسبب أعمالها فى مصر (٣) .

---

(١) كان نص الفقرة الثانية من المادة ٣ من القانون قبل الغائها بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ كالآتى : « فاذا كانت أعمالها تتناول بلاداً أخرى غير مصر وكانت لا تضع عما تباشره من الأعمال فى مصر ميزانية مستقلة فان الضريبة تسرى على الجزء الذى يعتبر مخصصا للأعمال التى تباشر فى مصر من رأس المال من أسهم وسندات وسلفيات » .

(٢) كانت المادة ١١ من القانون ، قبل تعديلها بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ المشار اليه ، تنص على أن الجزء الذى يعتبر مخصصا للاعمال التى تباشر فى مصر من رأس المال من أسهم وسندات وسلفيات والذى تسرى عليه الضريبه يكون تعيينه بمقتضى إقرار توقعه الشركة أو مدير المنشأة . ويقدم هذا الإقرار إلى مصلحة الضرائب فى مدى ستين يوما من تاريخ مباشرة الشركة أو المنشأة العمل فى مصر (بالنسبة للشركات التى تنشأ بعد صدور القانون) . وإذا لم يقدم الاقرار فى الميعاد المذكور تولت مصلحة الضرائب بنفسها تقدير جزء رأس المال الذى يعتبر مخصصا للأعمال التى تباشر فى مصر وأعلنته للممول ، ويكون تقديرها نهائيا إذا لم يطعن فيه الممول أمام المحكمة الابتدائية التجارية فى ظرف أربعين يوما من تاريخ اعلانه به.

ويلاحظ أن المشرع ، ولو أنه ذكر فى نص م ٢/٣ : . . . الضريبة تسرى على الجزء . . . من رأس المال ، وفى م ١١ . . . الجزء من رأس المال . . . الذى تسرى عليه الضريبة ، إلا أنه لم يقصد ، كما قد يفهم من ظاهر النصين أن الضريبة تفرض على جزء من رأس المال ، لأن الضريبة مفروضة على إيراد رأس المال وليس على رأس المال نفسه .

(٣) لكن كل مبلغ يؤخذ من هذا الاحتياطى الخاص لأى غرض غير تغطية ما يصيب =

وفى حالة قيام الشركة بتوزيع فوائد أو إيرادات خارج مصر من أى نوع كان مما تسرى عليه الضريبة من موارد غير الربح السنوى ، وكذلك فى حالة تسديد قيمة الأسهم أو حصص التأسيس أو غيرها من حصص رأس المال بأكثر من قيمة إصدارها ، تستحق الضريبة للخزانة المصرية عن جزء من التوزيعات المذكورة ، ومما دفع فوق قيمة الإصدار ، بنسبة مساهمة موارد الشركة فى مصر فى تكوين الموارد التى استعملت للدفع ، ولهذه الغاية يعتبر كل ما كانت تملكه الشركة عند ابتداء عملها فى مصر طبقا لما هو مثبوت فى ميزانياتها ، بمثابة رأس مال الشركة . (الفقرة الأخيرة من المادة ١١ معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١) .

§ ٥ — الشركات والمنشآت الاجنبية التى لا تعمل فى مصر والهيئات العامة الأجنبيـــة

٢١٧ - الأصل فى توزيعات هذه الهيئات أنها لا تخضع للضريبة المصرية إذ لا علاقة لها بمصر ، إلا فى حالتين تخضع فيهما للضريبة ، إذ تكون ناتجة عن رأس مال تابع لمصر ومستثمر فى الخارج ، وهاتان الحالتان هما :

(ا) - أن يكون الموزع عليه مصريا ، وذلك أيا كانت الدولة التى يستوطنها أو يقيم فيها .

(ب) - أن يكون الموزع عليه أجنبيا مستوطنا أو مقيما عادة فى مصر .

= الشركة من خسارة بسبب أعمالها فى مصر يعتبر فى حكم الموزع وتسرى عليه ضريبة القيم المنقولة . (م ٢/٩١ معدلة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١) .

ويجب أن يبين سنويا حساب هذا الاحتياطى الخاص فى الميزانية التى تقدمها الشركة لمصلحة الضرائب عن أعمالها فى مصر، وإذا لم يبين هذا الحساب خضع الربح كله للضريبة دون استبعاد نسبة الـ ١٠ ٪ المشار اليها .

ويستوى فى ذلك أن يكون الموزع عليه المصرى أو الأجنبى شخصاً طبيعياً أو معنوياً (م ٤ من القانون) (١) .

ويعتبر الأجنبى مستوطنا فى مصر متى كان له مقر شرعى فيها يحدده القانون أما الإقامة العادية ، فيقصد بها أن تكون لديه نية حقيقية للاقامة فى مصر ، مهما كانت أوضاع هذه الإقامة ، وتلك مسألة موضوعية متروكة للقضاء .

---

(١) تنص المادة ٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن : « تسرى الضريبة كذلك على كل ما يستولى عليه المصريون أو الأجانب المستوطنون أو المقيمون عادة فى مصر سواء أكانوا من الأفراد أم من الأشخاص المعنويين من أرباح وفوائد واستهلاكات تدفعها الشركات أو المنشآت الأجنبية ، وكذلك على مايستولون عليه من الفوائد والايرادات وغيرها عما يملكونه من الأوراق المالية الأجنبية عامة من سندات وقيم مالية حكومية أو غير حكومية » ويلاحظ على هذا النص : (أولا) أن به تكراراً لا لزوم له ، فلم يكن ثمة داع لذكر أوراق الشركات الأجنبية على حدة مادام قد ذكر الأوراق المالية الأجنبية عموما بعد ذلك لأنها تشمل أوراق الشركات الأجنبية.

(ثانيا) أن وصف « المستوطنين أو المقيمين عادة فى مصر » ينصرف إلى الأجانب وحدهم دون المصريين ، وإلا لاكتفى المشرع بقوله «المستوطنين والمقيمين فى مصر إقامة عادية » دون ذكر لمصريين أو لأجانب ، لأن هذا القول يشمل الفئتين .

(ثالثا) فيما يتعلق بالتوزيعات الخاضعة للضريبة المصرية تذكر المادة : « الأرباح والفوائد والاستهلاكات» التى تدفعها الشركات والمنشآت الأجنبية ، دون أن تذكر« مقابل الحضور» ولا « مكافآت أعضاء مجالس الإدارة » ، وقد استنتج البعض من ذلك أن مقابل الحضور ، ومكافآت أعضاء مجالس الإدارة لا تسرى عليها ضريبة القيم المنقولة إذا وزعتها شركة أو أو منشأة أجنبية لا تعمل فى مصر على مصريين ، أو آجانب أو مستوطنين أو مقيمين عادة فى مصر ، لأن الأصل فى هذه الإيرادات أنها دخل عمل وتخضع لضريبة المرتبات والأجور والمعاشات إلا إذا كان هناك نص يخضعها لضريبة القيم المنقولة ، وهو ما لم تفعله المادة ٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على العكس من المادة الأولى منه (مصلحة الضرائب ، منشور رقم ٨٥ قسم الضرائب على الإيرادات) .

على أن هذا الرأى محل نظر، إذ أن المشرع عاد وقال فى نفس المادة: وكذلك على مايستولون عليه من الفوائد والإيرادات وغيرها عما يملكونه من الأوراق المالية الأجنبية عامة فهو بهذا التعميم قد جعل ضريبة القيم المنقولة تسرى أيضا على مقابل الحضور ، وعلى مكافآت أعضاء مجالس الادارة .

هذا بالنسبة للاشخاص الطبيعيين .

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية ، فان الموطن يكون فى المكان الذى يوجد فيه المركز الإدارى أو المركز الرئيسى للشخص المعنوى .

وليس من الضرورى ، لاستحقاق الضريبة ، أن يتم التوزيع فى مصر ، أو أن يرسل لصاحب الشأن فيها ، فيكفى أن يوضع المبلغ تحت تصرفه حتى ولو احتفظ به فى الخارج ، وإن كان من المتعذر عملا ، إن لم يكن من المستحيل ، تحصيل الضريبة فى مثل تلك الحالة ، غير أن معظم هذه التوزيعات يتسلمها أصحابها عن طريق بنوك موجودة فى مصر ، فتستطيع مصلحة الضرائب الوصول إليها .

ويلاحظ أن التوزيعات المذكورة قد تخضع أيضا لضرائب أجنبية (١) إلى جانب خضوعها للضريبة المصرية ، وهذه حالة من حالات ازدواج الضرائب المقصود ، قد يكون المشرع أراد بها ، من بين ما أراده ، حمل أصحاب رءوس الأموال على استثمارها فى مصر (٢) .

---

(١) يلاحظ أن القيم المنقولة الأجنبية قد تكون معفاة من الضريبة فى البلاد التى صدرت فيها ، ولكن هذا لا يؤثر ، بطبيعة الحال ، على خضوعها للضريبة المصرية .

(٢) عند حساب الضريبة المصرية يستبعد من الإيراد : الضريبة الأجنبية المسددة ، ومايكون الممول قد تحمله من مصاريف فى سبيل الحصول على الإيراد ، لأن الضريبة مفروضة حسب نص المادة ٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما « يستولى » عليه الممول ، وهو لا يستولى إلا على الصافى بعد خصم الضريبة الأجنبية والمصاريف . وهذا استثناء من القاعدة العامة التى تجعل ضريبة القيم المنقولة تسرى على الإيراد الإجمالى . على أن مصلحة الضرائب لا تسمح إلا بخصم الضريبة الأجنبية فقط ، أما المصاريف فلا توافق على خصمها مهما كانت طبيعتها (تعليمات تفسيرية رقم (١) على المادة ٤ التى حلت محل المنشور رقم ٧٠) ويلاحظ فى تحديد الإيراد أن يكون التحويل من العملة الأجنبية إلى العملة المصرية على أساس سعر القطع يوم قبضه (التعليمات التفسيرية السابقة) .

=

المطلب الثانى
الهيئات المعفاة من الضريبة

تكلمنا فيما سبق (١) على إعفاء فوائد السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة ، وفوائد السندات والاذون المعفاة بنص فى القانون و ...الخ ، وهناك هيئات أعفى المشرع توزيعاتها من الضريبة ، وهيئات أخرى أعفى المشرع التوزيعات التى تؤول اليها من الضريبة وسنتكلم عليها فى هذا المطلب (٢) .

§ ١- الهيئات المعفاة توزيعاتها من الضريبة

أعفى المشرع توزيعات الهيئات الآتية من الضريبة على إيراد القيم المنقولة وهى

٢١٨- أ : الشركات المصرية المساهمة التى تشترك فى شركات مساهمة أخرى : تشترك بعض شركات المساهمة فى تكوين شركات مساهمة جديدة بواسطة الاكتتاب فى رأس مالها . وقد أراد المشرع المصرى تشجيع شركات المساهمة المصرية على الاشتراك فى تكوين شركات مساهمة أخرى فنص فى المادة ٦ من القانون (٣) على إعفاء الأرباح التى توزعها الشركة

= ويرى بعض الشراح عدم خصم الضريبة الأجنبية ولا المصاريف ، وحجتهم فى ذلك أن الضريبة تسرى بطبيعتها على الإيراد الإجمالى (كمال الجرف فى الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، ص ٢١١) ، بينما يأخذ البعض الآخر برأى مصلحة الضرائب فلا يخصم سوى الضريبة الأجنبية دون المصاريف (الدكتور محمد طه بدوى ، والدكتور محمد حمدى النشار فى أصول التشريع الضريبي المصرى ، ص ٣٤٣ — ٣٤٤) .

(١) راجع الفقرة ٢٠٦ وما بعدها ص ٢٠٤ وما بعدها ، فيما سبق .

(٢) من بين حالات الاعفاء حالتان منصوص عليهما فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ هما حالة الشركات المصرية للتامين وإعادة التأمين التى تعمل فى الخارج ، والأخرى حالة الشركات المساهمة التى تشترك فى شركات مساهمة أخرى ، أما باقى حالات الإعفاء فقد نص عليها فى قوانين أخرى لاحقة .

(٣) تنص المادة ٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما يلى: «إذا أخذت شركة =

الأصلية (١) من الضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة بمقدار ما حصلت عليه من إيراد اسهمها وحصصها فى الشركة الفرعية (٢) ، ولولا هذا النص لتعددت جباية الضريبة على إيراد الأسهم أو الحصص التى تحصل عليها الشركة الأصلية نظير اشتراكها فى الشركة الفرعية ، إذ تلحقها الضريبة مرة أولى عند توزيعها بواسطة الشركة الفرعية ، حتى إذا دخلت فى ذمة الشركة الأصلية لحقتها الضريبة مرة ثانية عند توزيعها مع باقى أرباح الشركة الأصلية . على أنه يشترط لهذا الاعفاء توافر الشروط الآتية (٣) :

(ا) أن تكون الشركة الأصلية شركة مساهمة (٤) مصرية (٥)، أما الشركة

= مصرية مساهمة فى مقابل ما قدمته عيناً أو نقداً إلى شركة أخرى مساهمة مصرية أو أجنبية أسهماً اسمية أو حصصا فان الأرباح التى توزعها الشركة الأولى تعفى فى كل سنة مالية للشركة من الضريبة على إيراد رءوس الأموال المنقولة المقررة بمقتضى المادة الأولى من هـذا القانون بمقدار ماحصلت عليه من إيراد تلك الأسهم والحصص فى بحر السنة الماليـة المذكورة بشرط أن تـكون الأسهم والحصص المشار إليها لا تزال باقيـة مقيـدة باسمها وأن تـكون قد دفعت عن إيراداتهـا الضريبة المقررة على إيرادات القيم المنقولة ».

(١) تسمى الشركة الأصلية بالفرنسية الشركة الأم (Société mère) ، أما الشركة الفرعية فتسمى (Société filiale) ، وتطلق مصلحة الضرائب المصرية على الشركة الأصلية « الشركة الـكبرى » ، وعلى الشركة الفرعية « الشركة الصغرى » .

(٢) يلاحظ أن ما يعفى هو القيمة الصافية لإيراد الأسهم والحصص أى بعد استبعاد الضريبة التى سددتها الشركه الفرعية .

(٣) التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب على المادة ٦ (التى حلت محل المنشور رقم ٦٤) .

(٤) يمـد بعض الشراح الاعفاء إلى شركات التوصيـة بالأسهم ، اعتمادا على النص الفرنسى للمادة السادسة المذكورة فقد استعمل عبارة (sociétés par actions) أى الشركات ذات الأسهم ، ولم يستعمل عبارة : (sociétés anonymes) أى شركات المساهمة، غير أن هذا التفسير مردود بأنه يجب الأخذ بالنص العربى لأنه الأصل ، يضاف إلى ذلك أن الاعفاء استثناء لا ينبغى التوسع فيه .

(٥) كان من رأى المحاكم المختلطة أن هذا الإعفاء تفيد منه أيضا الشركات المساهمة الأجنبية التى تعمل فى مصر إذا توافرت شروطه لديها ، واستندت فى ذلك إلى المادة ٣ من القانون =

الفرعية فيكفي أن تكون شركة مساهمة (١) سواء أكانت مصرية أم أجنبية .

(ب) أن تكون الشركة الأصلية قد اكتتبت في أسهم الشركة الفرعية أو حصص تأسيسها ، سواء عند إنشائها أو عند زيادة رأس مالها (٢) ، فاذا مولتها

= رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التي تنص على أن الشركات والمنشآت الأجنبيه التي تعمل في مصر يكون حكمها فيما يتعلق بتطبيق الضريبة عليها حكم الشركات المصرية ، كما أنه الحل الذي يتفق مع قاعدة عدم التمييز التي كان ينص عليها إتفاق مونترو (حكم محكمة الاستئناف المختلطة الصادر في ٢٧/٤/١٩٤٦) . ولكن هذا الرأي يتناسى أن المادة ٣ المشار اليها إنما نصت على المساواة في تطبيق الضريبة لا في الإعفاء منها ، وأن القاعدة الدستورية ألا اعفاء من الضرائب إلا بنص صريح. وهذا ما أخذت به محكمة استئناف الاسكندرية في حكمها بتاريخ ٧ يونيه سنة ١٩٥١ ، ومحكمة النقض في حكم لها بتاريخ ٢٣ يوليه سنة ١٩٥٥ (مجموعة أحكام النقض المدنية ، السنة السادسة ص ١٢٨٨) .

وجاء في حكم محكمة النقض هذا « إن المشرع لم يضع عند تقنين التشريع الضرائبي المادة ٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (قبل تعديلها بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١) لتقرير مبدأ المساواة في الإعفاء من الضريبة المنصوص عليه في المادة ٦ من القانون ، وانما وضعها لتقرير مبدأ عام هو اعمال سيادة الدولة في فرض الضريبة على الشركات الأجنبية التي تعمل في مصر ومن ثم فلا محل للقول بأن نص المادة ٦ مناقض لنص المادة ٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

«أما القول بأن الاعفاء هوالحل الذي يتفق مع قاعدة عدم التمييز التي كان ينص عليها اتفاق مونتريه ، فغير صحيح لأن المادة ٦ لا تتعارض مع المادة ٢ من معاهدة مونتريه التي تنص على أنه من المفهوم أن التشريع الذي يسري على الأجانب لن يتنافى مع المبادىء المعمول بها على وجه العموم في التشريع الحديث ، وان يتضمن في المسائل المالية على الخصوص تمييزا مجحفا بالأجانب أو الشركات المؤسسة وفقا للقانون المصري ، ووجه عدم التناقض أن نص المادة ٦ ليس تشريعا مجحفا بالشركات الأجنبية ، بل هو تشريع حديث مقتبس من القانون الفرنسي » .

والمقصود بالشركة المصرية ، الشركة المؤسسة طبقاً للتشريع المصري ، بصرف النظر عن كون جزء من رأس مالها يملكه أجانب .

(١) يجب أن تكون كل من الشركتين متخذة شكل الشركة المساهمة وقت تقديم الشركة الأصلية الأسهم او الحصص للشركة الفرعية . (احمد ممدوح مرسى ، الضريبة على الإيرادات علما وعملا ، ج ٢ ص ٣١٣) .

(٢) كان مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يشترط ألا تقل نسبة مساهمة الشركة =

بسندات أو قروض فلا إعفاء ، ولا إعفاء أيضاً إذا اشترت الشركة الأصلية الأسهم أو الحصص من سوق الأوراق المالية ، إذ تنتفي في هذه الحالة الحكمة من الاعفاء وهي تشجيع تأسيس شركات أخرى أو توسيعها .

ويجب أن تكون الأسهم والحصص اسمية وأن تظل كذلك ، وألا يحصل التصرف فيها ، فاذا أصبحت لحاملها ، أو انتقلت ملكيتها إلى غير الشركة الأصلية سقط حقها في الإعفاء ، ولا يعود إليها هذا الحق بتملك الأسهم أو الحصص من جديد .

(ح) أن يكون توزيع الإيرادات في الشركة الأصلية في نفس السنة المالية للشركة الفرعية ، وهو ما يعبر عنه باتحاد السنتين الماليتين .

(د) أن تكون الشركة الفرعية قد أدت ضريبة القيم المنقولة عن إيراداتها[1].

ب — شركات الاستثمار المساهمة المصرية :

٣١٩ — هذا نوع من الشركات لم يكن معروفا في مصر ، والغرض منه تشجيع صغار المدخرين على استثمار أموالهم في الأسهم والسندات ، استثماراً مأمون العواقب ، وذلك بأن تطرح للاكتتاب أسهمها وما تصدره من سندات ، فيكتتب فيها صغار المدخرين ، ثم تستثمر الشركة الأموال التي جمعتها في طائفة كبيرة من الأسهم والسندات تحت إشراف جماعة من الفنيين المختصين بتلك الشئون ، وتوزع فائض هذا

= الأصلية في رأس مال الشركة الفرعية عن نصفه ، إلا أن اللجنة المالية بمجلس الشيوخ رأت حذف هذا الشرط للتيسير ، وقد أقرها المجلس على الحذف ، ووافق عليه مجلس النواب ، وعلى ذلك يسري الاعفاء أيا كان مقدار المساهمة .

(١) يلاحظ أن الاعفاء قاصر على ما توزعه الشركة الأصلية ، على حملة أسهمها وحصص تأسيسها مما حصلت عليه من الشركة الفرعية ، وعلى ذلك فلا اعفاء إذا استعمل ماحصلت عليه من الشركة الفرعية في دفع مكافآت أعضاء مجلس الادارة ، أو مقابل حضورهم الجلسات ، أو في سداد فوائد السندات أو مكافآت التسديد أو الأنصبة إلى حملة السندات .

الاستثمار على مساهميها ، وبهذا تتضاءل مخاطر الاستثمار الفردى، وتقوم شركات الاستثمار برقابة إدارة الشركات التى توظف فيها أموال المستثمرين .

على أنه لما كانت الإيرادات التى تحصل عليها هذه الشركات من القيم المنقولة التى تستثمر فيها أموالها تخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة ، ثم تخضع مرة أخرى ، بحسب الأصل ، لنفس الضريبة عند توزيعها على مساهميها ، فان ذلك كان من شأنه أن يقلل ما يحصل عليه مساهموها من إيرادات ، ويقف فى سبيل إنتشارها ، ونظراً لأهمية هذه الشركات فى تنمية اقتصاديات الدول المتطلعة إلى التقدم الاقتصادى ، ولكى يشجع المشرع على إنشائها ، أعفى الأرباح التى توزعها فى كل سنة مالية ، بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة ، واشترط لذلك بعض الشروط :

(أ) أن يتعلق الأمر بشركة مساهمة مصرية . وأن يكون غرضها استثمار أموالها فى الأسهم والسندات على إختلاف أنواعها .

(ب) أن يكون ٩٠٪ على الأقل من كافة أموال الشركة ، من رأس مال واحتياطيات وأموال مجمعة وقروض تعقدها ، مخصصاً لتوظيفه فى الاوراق المالية.

(حـ) أن تكون الإيرادات التى تحصل عليها الشركة من هذا السبيل قد أديت عنها بالفعل الضريبة المقررة على ايرادات القيم المنقولة ، أو أن تكون معفاة منها بمقتضى قوانين خاصة كالسندات الحكومية المعفاة فوائدها من الضريبة.

وقد نص المشرع على هذه الحالة من الاعفاء فى الفقرة الثانية من المادة ٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى أضيفت بمقتضى القرار بقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٧ (١) .

(١) فيما يلى نص الفقرة الثانية من المادة ٦ المشار اليها «ويسرى الاعفاء ذاته على الأرباح =

م — شركات تنمية الاقتصاد القومى

٢٢٠ — كان القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ (١) يجيز إعفاء أسهم وحصص تأسيس شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم (٢) مصرية كانت أم أجنبية ، التى تؤسس بعد ٣ سبتمبر سنة ١٩٥٣ وهو تاريخ العمل به ، من الضريبة على إيراد القيم المنقولة المنصوص عليها فى م ١ (أولا) وفى م ١١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (٣) والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

= التى توزعها فى كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار أموالها فى الأسهم والسندات على اختلاف أنواعها، وذلك بمقدار ماتحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة، وبشرط أن تكون هذه الايرادات قد أديت عنها بالفعل الضريبة المقررة على إيرادات القيم المنقولة أو أن تكون معفاة منها بمقتضى قوانين خاصة، وبشرط أن يكون ٩٠ ٪ على الأقل من رأس مال هذه الشركات بما فى ذلك الاحتياطيات والأموال المجمعة والقروض التى تعقدها مخصصا لتوظيفه فى الأوراق المالية » .

(١) يراجع مقال للمؤلف بعنوان : « التعديلات التى أدخلت على القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ منذ يوليه سنة ١٩٥٢ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٣ » منشور بمجلة الحقوق ، لسنة الخامسة ص ٣٧٦

(٢) قصر المشرع الانتفاع بالاعفاء على شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم ، دون غيرها من الشركات والأفراد، لأنها أقدر من غيرها على تحقيق الأغراض التى هدف اليها المشرع وتشجيعا على قيام هذا النوع من الشركات .

ولا تنتفع بالاعفاء شركات الأموال الموجودة وقت تاريخ العمل بالقانون ، لأن المقصود هو ايجاد شركات جديدة تحقق الأغراض التى رمى المشرع الى تحقيقها .

كذلك لا ينطبق النص على الشركات غير المساهمة أو المنشآت الفردية القائمة وقت تاريخ العمل بالقانون اذا صفيت أو فسخت أو حلت أو انقضت لأى سبب من الأسباب ، ثم تحولت بعد ذلك أو تأسست من جديد فى شكل شركة أموال جديدة (المذكرة الايضاحية للقانون) .

(٣) أى أن الاعفاء مقصور على نتاج الأسهم وحصص التأسيس (م ١ أولا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) ، والتوزيعات الحكمية الخاصة بالشركات الأجنبية التى تعمل فى مصر والخارج (م ١١ من نفس القانون) (أنظر الفقرة ٢١٦ فيما سبق) .

المقررة فيه لمدة سبع سنوات[(١)] تبدأ من تاريخ صدور المرسوم (الآن : القرار الجمهورى) بالشركة المساهمة ، أو تاريخ إتمام إجراءات شهر شركة التوصية بالأسهم ، بشرط أن يكون غرض الشركة إنشاء واستغلال مشروع جديد لازم لدعم الاقتصاد القومى وتنميته ، وتشجيع زيادة الإنتاج ورفع مستواه ، سواء أكان ذلك عن طريق الصناعة أم التعدين أم القوى المحركة أم الفنادق أم استصلاح الأراضى البور وهى أنواع النشاط التى كانت البلاد تحتاج إليها أكثر من غيرها فى وقت صدور القانون ، وقد عددها القانون على سبيل الحصر منعاً لكل لبس ، فلا تجوز الاضافة إليها ، أو القياس عليها .

كذلك كان المشرع يجيز أن يشمل الإعفاء المذكور شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم القائمة وقت العمل به[(٢)]، مصرية كانت أم أجنبية، إذا استحدثت عن طريق زيادة رأس المال باكتتاب نقدى جديد[(٣)]، إنشاءات يكون الغرض منها ما سبق ، ويسرى الإعفاء فى هذه الحالة [(٤)] بنسبة مقدار

---

(١) اختيرت مدة السبع سنوات لأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم الجديدة قد يعترضها عند بدء عملها بعض الصعاب ، ولأنها تحتاج إلى وقت طويل نسبياً حتى يتيسر لها الحصول على ربح معقول .

(٢) كان القصد من ذلك تشجيع هذه الشركات على زيادة رأس مالها بأموال جديدة ، تستثمر فى المشروعات المحددة ، حتى يزداد انتاجها، وتتحقق المساواة بينها وبين الشركات الجديدة.

(٣) لم يكن يعتد بأية طريقة أخرى ، ولا أية زيادة فى رأس المال عن غير طريق الاكتتاب النقدى الجديد ، كتقديم حصة عينية ، أو تحويل الاحتياطيات إلى أسهم، أو تحويل ديون الشركة أو حصص تأسيسها إلى أسهم أو غير ذلك .

وغنى عن البيان أنه لا يعتد بأية زيادة فى رأس المال عن طريق اكتتاب جديد قبل الوفاء بكامل قيمة الأسهم السابق إصدارها (المذكرة الايضاحية للقانون) .

(٤) الاعفاء هنا أيضا مقصور على نتاج الأسهم وحصص التأسيس ، والتوزيعات الحكمية الخاصة بالشركات الأجنبية التى تعمل فى مصر وفى الخارج .

الزيادة المدفوعة فى رأس المال إلى مجموع رأس المال المدفوع ، لمدة خمس سنوات تبدأ بعد مضى سنتين من تاريخ دفع قيمة الاكتتاب الجديد .

وكان الإعفاء فى الحالتين بقرار من وزير الخزانة (المالية والاقتصاد) ، بناء على توصية من لجنة بالوزارة (١) ، وله حق سحبه إذا أخلت الشركة المعفاة بأحكام القانون المشار إليه ، بعد أخذ رأى اللجنة المذكورة . ولا يجوز الطعن فى القرارات المذكورة لأى سبب من الأسباب ، وأمام أية جهة من الجهات ، نظراً للاعتبارات الخاصة التى تلازم الإعفاء من أداء الضريبة ، وأثرها على حقوق الخزانة ، واتصالها بسياسة الدولة الاقتصادية .

وقد ألغى القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ بمقتضى القرار بقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٦٢ الذى نص على أن تظل الشركات التى سبق إعفاؤها طبقا له ، منتفعة بأحكامه حتى نهاية مدة الإعفاء الممنوح لها .

---

(١) تمثل فى هذه اللجنة وزارة التجارة والصناعة (فيما بعد وزارتا الاقتصاد والصناعة) ، والمجلس الدائم لتنمية الانتاج القومى (أدمج فى لجنة التخطيط القومى بمقتضى قرار من رئيس الجمهورية بتاريخ ٢٥ مارس سنة ١٩٥٧) ، وتختص هذه اللجنة بما يأتى (م ٨ من القانون) :

(ا) الموافقة على اعتبار مشروع الشركة جديداً ولازما لدعم الاقتصاد القومى وتنميته .

(ب) اعتماد أنواع الصناعة أو التعدين أو القوى المحركة أو الفنادق أو استصلاح الأراضى البور المشار إليها فى القانون .

(ح) الموافقة على الانشاءات المستحدثة المشار اليها فى المادة الثانية من القانون .

(د) التوصية بالاعفاء من أداء الضرائب بعد التثبت من استيفاء الشروط المنصوص عليها فى هذا القانون .

وكان على اللجنة أن تبدى رأيها فى طلبات الانتفاع بالاعفاء فى خلال أربعة أشهر من تاريخ تقديمها .

وقد صدر بتشكيل هذه اللجنة قرار من مجلس الوزراء بتاريخ ٢٥ نوفمبر سنة ١٩٥٣ ، وجعلت برياسة وكيل وزارة المالية والاقتصاد لشئون الضرائب ، ثم صدر قرار من رئيس الجمهورية بتاريخ ٢٨ ابريل سنة ١٩٥٧ باعادة تشكيلها .

د — منشآت الطيران الأجنبية :

٢٢١ — أجاز المرسوم بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٥٢ المعدل بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٥٩ (١) لرئيس الجمهورية أن يعفى بقرار منه منشآت الطيران الأجنبية التى تعمل طائراتها فى مصر والخارج من الضريبة على إيراد رءوس الأموال المنقولة المنصوص عليها فى البند (أولا) من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (٢) ، ومن الضريبة على الأرباح

---

(١) كان المرسوم بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٥٢ ينص على أنه يجوز بقرار من مجلس الوزراء اعفاء شركات الطيران الأجنبية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فقط ، ولما كانت هذه الشركات أجنبية وتعمل فى مصر والخارج فانها تخضع أيضا للضريبة على إيراد القيم المنقولة طبقا لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ويكون من نتيجة اعمال المادة ٣٥ من القانون المشار اليه قصر الاعفاء على الجزء غير الموزع من الأرباح ، ولما كانت الضريبتان مستقلتين ، والاعفاء من أحداهما لا ينصرف إلى الأخرى ، فلكى يكون للاعفاء أثره رؤى أنه لا يجب أن يقتصر على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، بل يمتد أيضا إلى الضريبة على القيم المنقولة ، التى تستحق على توزيعات الشركات الأجنبية للطيران ، الواردة فى البند «أولا» من المادة الأولى والتى تحددها أحكام الفقرة الأولى من المادة ١١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وصدر لهذا الغرض القانون رقم ٥٨٨ لسنة ١٩٥٣ فى ٥ ديسمبر بتعديل أحكام المرسوم بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٥٢ .

صدر بعد ذلك فى ١٥ يناير سنة ١٩٥٩ القرار بقانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٥٩ المذكور فى المتن معدلا المادة الأولى من المرسوم بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٥٢ فاستبقى الاعفاء من الضريبتين وجعله بقرار من رئيس الجمهورية واستبدل بكلمة « شركات» كلمة «منشآت» لما فى هذا اللفظ من عمومية تسمح باستيعاب كافة أنواع المؤسسات التى تعمل فى شئون الطيران ، سواء أكانت تملكها الحكومات أم غيرها من المؤسسات العامة أو الخاصة. كما الغى القانون رقم ٥٨٨ لسنة ١٩٥٣ . ثم صدر القرار بقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٣ (ونشر بالعدد ٢٠١ من الجريدة الرسمية فى ١٩٦٣/٩/٥) ، وبه تأيدت الاعفاءات السابقة مع استثناء حالة وجود موطن ضريبى المنتفع بتوزيعات المنشآت الأجنبية بالجمهورية العربية المتحدة ، وبمقتضاه أصبح الإعفاء تلقائيا متى تحقق شرط المعاملة بالمثل على ما هو مبين بالمتن .

(٢) أى أن الإعفاء قاصر على نتاج أسهم وحصص تأسيس هذه المنشآت ، وهى المذكورة فى المادة الأولى (أولا) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فلا تشمل نتاج السندات —

التجارية والصناعية المنصوص عليها فى المواد ٣٠ و ٣١ و ٣٢ من القانون المذكور، إذا قررت الدول التابعة لها معاملة منشآت الطيران فى مصر بالمثل .

صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٣ ، فبسط إجراءات الإعفاء إذ جعله تلقائيا ، متى تحقق لمصلحة الضرائب شرط المعاملة بالمثل ، دون حاجة إلى استصدار قرار جمهورى بالإعفاء أو تبادل كتب بين الحكومتين . ولكنه اشترط لإعفاء توزيعات المنشآت الأجنبية من الضريبة على إيراد القيم المنقولة ألا يكون للمنتفع بها موطن ضريبى فى الجمهورية العربية المتحدة .

وغرض المشرع من هذا الإعفاء تشجيع منشآت الطيران الأجنبية على مرور خطوطها الجوية بالمطارات المصرية . ومنع ازدواج الضرائب الدولى على أرباحها وتوزيعاتها .

ولما كانت هذه المنشآت تعمل فى مصر والخارج فان الاعفاء من الضريبة على إيراد القيم المنقولة ينصب على إعفاء التوزيع الحكمى الذى يخضعه المشرع المصرى للضريبة المذكورة بمقتضى م ١١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (١).

وقد تقرر هذا الإعفاء حتى الآن بالنسبة لمنشآت الطيران السويسرية ، والمنشآت التابعة للولايات المتحدة الأمريكية ، والمنشآت البلجيكية والسورية . والهولندية والسويدية والدانماركية والنرويجية والسعودية والأثيوبية واللبنانية والسودانية واليابانية .

٥ - الشركات التى تحول الى شركات مساهمة مصرية :

٢٢٣ - أجاز القانون رقم ٣١٥ لسنة ١٩٥٥ لمجلس الوزراء (الآن لرئيس

= والسلفيات، أو ما يؤخذ من الأرباح لمصلحة أى صاحب نصيب آخر ، أو مكافأة أعضاء مجلس الإدارة وهى المذكورة فى باقى بنود المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

(١) راجع الفقرة ٢١٦ ص ٢١٩ ، فيما سبق .

الجمهورية) بقرار منه الترخيص لشركات المساهمة الأجنبية ، وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة سواء أكانت أجنبية أم مصرية ، الاستمرار فى العمل كشركات مساهمة مصرية(١)، طبقا لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤، إذا كانت تزاول نشاطها الرئيسى فى مصر، وسبق لها إصدار ميزانيتى سنتين ماليتين كاملتين على الأقل قبل طلب الترخيص (٢) .

وتعفى الشركات التى يرخص لها بالتحويل، من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المفروضة بموجب الباب الأول من الكتاب الأول من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (٣) ، التى تستحق بسبب عملية التحويل ، أى عند تحويلها فقط ، تشجيعا لمثل هذه الشركات على القيام بعملية التحويل .

والإيرادات الخاضعة لضريبة القيم المنقولة ، والتى يتناولها الاعفاء بمناسبة عملية التحويل هى « فائض التصفية » الذى يتحقق لمساهمى الشركات المحولة أو لأصحاب حصص تأسيسها، بمناسبة تحويل شركاتهم إلى شركات مساهمة مصرية .

---

(١) غنى عن البيان أنه لا إعفاء إذا تحولت هذه الشركات إلى شركات مساهمة أجنبية ، أو إلى شركات غير مساهمة .

ويتم التحويل ـ استثناء من أحكام المادتين ٩ و ١٠ من القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ـ إلى شركة مساهمة مصرية برأس مال يقدر طبقا لرأس المال الاسمى المقيد فى آخر ميزانية بصرف النظر عن قيمة جميع الأصول والخصوم التى تنتقل إلى الشركة المساهمة المصرية بالحالة التى هى عليها، يسمح بتداول الأسهم الخاصة بهذه الشركة بمجرد إصدارها (م ٢ من القانون رقم ٣١٥ لسنة ١٩٥٥) .

(٢) هذا الشرط لكى يمكن التأكد من جدية نشاط الشركة أثناء مدة السنتين فتتاح الفرصة لتبين مدى أحقية الشركة فى طلب التحويل .

(٣) اعفى المشرع الشركات المذكورة ، إلى جانب الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، وهى التى تهمنا هنا ، من بعض الرسوم المستحقة بسبب عملية التحويل (رسم الشهر ، رسم التسجيل العقارى ، رسم الدمغة ، م ٣ من القانون رقم ٣١٥ لسنة ١٩٥٥ المشار اليه) .

وقصد المشرع من هذا الاعفاء العمل على استقرار رءوس الأموال المستغلة فى مصر وإخضاعها للتنظيم الوطنى ، لما فى ذلك من دعم لاقتصاديات البلاد ، بتشجيع تحويل الشركات المذكورة إلى شركات مساهمة مصرية ، إذ أن هذه الشركات أقدر من غيرها على تجميع رءوس الأموال التى تحتاج إليها البلاد فى نهضتها الحالية .

و ـ الشركات التى تندمج فى شركات مساهمة عربية :

٢٢٣ ــ كان القرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ يجيز لرئيس الجمهورية الترخيص ، بقرار منه، لشركات المساهمة وشركات التوصية بنوعيها والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التضامن سواء أكانت أجنبية أم مصرية ، بالاندماج فى شركات مساهمة مصرية بشروط بينها، ثم مدت أحكام هذا القانون إلى فروع ووكالات ومنشآت الشركات بمقتضى القرار بقانون رقم ١٤٠ لسنة ١٩٥٧ الصادر فى ٢٩ يونيه الذى اعتبرها فى حكم الشركات المندمجة (فيما عدا الحصول على ترخيص رئيس الجمهورية فى الاندماج فلا يتعين صدوره إلا إعتباراً من أول يوليه سنة ١٩٥٧) (١) .

صدر بعد ذلك فى ١٧ يوليه سنة ١٩٦٠ القرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنه ١٩٦٠ بشأن الاندماج فى شركات المساهمة الذى حل محل القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ السابق ، ونص فيه على تطبيقه على إقليمى الجمهورية بعد أن كان القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ خاصا بإقليم مصر وحده .

وقد نصت المادة الأولى من القرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ المشار

---

(١) ذلك لأن القرار بقانون رقم ١٤٠ لسنة ١٩٥٧ الذى اضاف هذا الحكم نص فيه (م ٣ منه) على العمل به من تاريخ العمل بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ (وهو ٢٣ فبراير سنة ١٩٥٧ ، فكان من الطبيعى ان تستثنى حالة اندماج فروع ووكالات ومنشآت الشركات .

إليه على أنه : « يجوز بقرار من رئيس الجمهورية الترخيص لشركات المساهمة وشركات التوصية بنوعيها والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التضامن ، سواء كانت عربية أو أجنبية تزاول نشاطها الرئيسى فى الجمهورية العربية المتحدة ، الاندماج فى شركات مساهمة عربية سبق لها إصدار ميزانيتى سنتين ماليتين كاملتين على الأقل متتاليتين أو الاندماج مع هذه الشركات وتكوين شركة مساهمة عربية جديدة .

« وتعتبر فى حكم الشركات المندمجة فى تطبيق أحكام هذا القانون فروع ووكالات ومنشآت الشركات » .

ونصت المادة السادسة من القانون المذكور على أن : «تعفى الشركات المندمجة ومساهموها كما تعفى الشركة المندمج فيها أو الشركة الناتجة ، من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق بسبب الاندماج المشار اليه فى هذا القانون » .

ومن بين الضرائب التى يجرى عليها الاعفاء المذكور الضريبة على إيراد القيم المنقولة وهى التى تهمنا هنا .

٢٢٤ — شروط الاعفاء: يستفاد من النصين السابقين أن شروط الاعفاء هى:

(١) بالنسبة للشركات المندمجة : لا يهم نوعها أو جنسيتها ، ولا ينطبق ذلك على الشركات فقط ولكنه يسرى أيضا على فروعها ووكالاتها ومنشآتها . على أنه يشترط ، إذا كانت الشركة أجنبية أن تزاول نشاطها الرئيسى فى الجمهورية العربية المتحـــدة .

(٢) بالنسبة للشركة المندمج فيها أو المندمج معها : يجب (ا) أن تكون شركة مساهمة عربية، (ب) وأن يكون قد سبق لها اصدار ميزانيتى سنتين ماليتين كاملتين على الأقل متتاليتين ، قبل طلب الترخيص فى الاندماج .

(٣) أن يصدر قرار من رئيس الجمهورية بالترخيص فى الاندماج .

٢٢٥ — **مدى الاعفاء** : كانت المادة ٤ من القرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ تنص على إعفاء الشركة المندمجة ومساهميها من الضرائب على إيرادات رءوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية المفروضة بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى قد تستحق بسبب الاندماج على الشركة المندمجة أو الأسهم التى يحصل عليها مساهموها من الشركة المندمج فيها، كما كانت تعفى الشركة المندمج فيها من بعض الضرائب والرسوم (١) .

أما المادة ٦ من القرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ فقد جاء النص على الإعفاء فيها عاما دون ذكر ضرائب أو رسوم معينة . ويتناول الاعفاء بالنسبة للشركات المندمجة أرباح التصفية ، وبالنسبة لمساهميها فائض التصفية وهو الذى يهمنا هنا .

ويختلف الاعفاء هنا عن الاعفاء فى حالة تحويل شركات الأموال إلى شركات مساهمة مصرية ، الذى تكلمنا عنه فى الفقرة ٢٢٢ السابقة ، فى أن الاعفاء هنا يسرى على شركات الأموال وشركات الأشخاص ويشمل ضريبتى القيم المنقولة والأرباح التجارية والصناعية ، بينما الاعفاء فى الفقرة ٢٢٢ السابقة يسرى على شركات الأموال وحدها ، ويشمل ضريبة القيم المنقولة فقط .

وقد جعل القانون رقم ١٤٠ لسنة ١٩٥٧ (م ٢) الاعفاء يسرى أيضاً على حالات الاندماج فى الشركات المساهمة المصرية التى تمت فى المدة من أول نوفبر سنة ١٩٥٦(٢) إلى تاريخ العمل بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ (٢٣ فبراير سنة ١٩٥٧) .

(١) هذه الضرائب والرسوم هى ، كما جاء فى المادة ٤ من القرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ : أ — رسم الشهر الذى يفرضه القانون رقم ٩ لسنة ١٩٤٤ ، ب — رسم التسجيل العقارى الذى يفرضه القانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٤٤ ، حـ — رسم تسجيل السفن التجارية الذى يفرضه القانون رقم ٨٤ لسنة ١٩٤٩ ، د — رسم الدمغة المقرر بالجدول الثانى الملحق بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ .

(٢) وهو تاريخ الاعتداء الثلاثى الانجليزى الفرنسى الاسرائيلى على مصر .

٢٢٦ — الغرض من الاعفاء : غرض المشرع من هذا الاعفاء هو تشجيع هذا النوع من الاندماج ، وخاصة بعد صدور القوانين الخاصة بانشاء المؤسسة الاقتصادية ، وتمصير البنوك ، وشركات التأمين ، والوكالات التجارية ، لما يترتب عليه من إنشاء وحدات إنتاجية كبرى تستطيع القيام بالمشروعات الاقتصادية الضخمة التى تحتاج إليها البلاد فى فترة تنميتها الاقتصادية ، لما للانتاج الكبير من مزايا اقتصادية وفنية ، واختار المشرع أن يكون الاندماج على شكل شركات مساهمة لأن هذه الشركات أقدر من غيرها على تحقيق غرضه .

٢٢٧ — اجراءات الاندماج : يرجع إلى قرار وزير الاقتصاد والتجارة رقم ١٩٧ لسنة ١٩٥٨ لبيان الاجراءات التى يجب اتخاذها للحصول على الترخيص فى الاندماج (١) .

ز — المنشآت التجارية والصناعية فى المناطق الحرة :

٢٢٨ — أعفى المرسوم بقانون رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ (م١٢)، ومن بعده

---

(١) تتلخص هذه الاجراءات ، فيما يتعلق باقليم مصر ، فى أنه يجب على الشركة التى ترغب فى الاندماج أن تقدم طلبا الى مصلحة الشركات مرافقا له المستندات الآتية :

(ا) صورة طبق الأصل من محضر اجتماع الجمعية العمومية للشركة التى تقرر فيها الاندماج فى شركة مساهمة عربية موقع عليها من رئيس الجمعية ومصدق عليها فى مكتب التوثيق .

(ب) صورة طبق الأصل من محضر اجتماع الجمعية العمومية للشركة الدامجة بموافقتها على الاندماج موقع عليها من رئيس الجمعية ومصدق عليها فى مكتب التوثيق .

(ح) صورة من عقد الاندماج موقع عليها من الشركة المندمجة والشركة الدامجة .

(د) مستخرج من تقرير الخبراء بقيمة صافى اصول الشركة المندمجة .

(ه) مستخرج من صحيفة قيد الشركة المندمجة فى السجل التجارى .

(و) صورة طبق الأصل من ميزانيتى السنتين الماليتين الكاملتين السابقتين على طلب الترخيص مصدقا عليها من مراقب الشركة .

المادة ٩٦ من قانون الجمارك ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ (١) ، المنشآت التجارية والصناعية فى المناطق الحرة من جزء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وجزء من الضريبة على إيراد القيم المنقولة المنصوص عليها فى الفقرتين أولا وثانيا من المادة الأولى ، وفى المادة ١١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بشروط معينة نص عليها .

ويهمنا هنا الاعفاء من ضريبة القيم المنقولة ، أما الاعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فسنتكلم عليه عند الكلام على تلك الضريبة .

والمناطق الحرة (٢) أجزاء من أرض الدولة يسمح بدخول السلع الاجنبية فيها واعادة تصديرها دون دفع ضرائب جمركية عليها ، سواء عند الاستيراد أو التصدير ، كما يجوز أن تحول فيها بعض المواد الأولية أو النصف المصنوعة إلى سلع تامة الصنع ، تصدر للخارج ، فاذا نقلت تلك السلع من المنطقة إلى داخل الدولة سرت عليها الرسوم الجمركية ، والمنطقة الحرة أما أن تكون عامة لجميع الشركات والمنشآت ، أو خاصة بشركة معينة .

والاعفاء يكون عادة قاصرا على الرسوم الجمركية ، والقاعدة هى أن تخضع هذه المناطق لباقى الضرائب ، مالم ينص المشرع على خلاف ذلك ، ومن هذا القبيل مافعله المشرع المصرى بالمرسوم بقانون رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ ثم بقانون الجمارك ، المادة ٩٦ السابق ذكرها .

والغرض من إنشاء المناطق الحرة هو اجتذاب التجارة العابرة اليها ،

---

(١) صدر قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ، باصدار قانون الجمارك بتاريخ ١٣ يونيه سنة ١٩٦٣ ونشر فى الجريدة الرسمية ، العدد ١٤٢ بتاريخ ٢٦ يونيه سنة ١٩٦٣ ، وهو تاريخ العمل به (م ٣ من القرار بقانون المشار اليه) .

(٢) راجع كتاب « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ، الفقرة رقم ٢١٨ ص ٢٠٧ .

والاستفادة من أجور الخدمات التى تؤدي فيها ، يضاف إلى ذلك تشجيع قيام بعض الصناعات والأعمال فيها ، وقد ذكر المشرع المصرى فى المذكرة الايضاحية للمرسوم بقانون رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ المذكور ، أنه قصد بالاعفاءات المذكورة تشجيع فروع الشركات الأجنبية التى تعمل حاليا فى مصر على التوسع فى أعمالها الصناعية والتجارية عن طريق زيادة رأس مالها الأجنبي المستثمر فى مصر لمواجهة حاجة الصناعات الكبيرة المرغوب إدخالها فى البلاد المصرية ، عن طريق المناطق الحرة ، واجتذاب شركات أجنبية أخرى جديدة لكى تعمل فى مصر ، على أن الاعفاء لم يقتصر على المنشآت الأجنبية وحدها وانما شمل المنشآت المصرية أيضا .

٢٢٩ — شروط الاعفاء: يستفاد من نص المادة ٩٦ من قانون الجمارك المشار اليه أن شروط الاعفاء من ضريبة القيم المنقولة هى (١) :

---

(١) نصت المادة ٩٦ من قانون الجمارك (كما كانت المادة ١٢ من المرسوم بقانون رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ المشار اليه) ، تنص على ما يأتى :

« استثناء من أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل (والقوانين المعدلة له) ، تعفى المنشآت التجارية والصناعية فى المناطق الحرة من الضرائب الآتية :

« ١ — الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة على صافى أرباح هذه المنشآت الناتجة من مبيعاتها خارج الجمهورية . ويحدد نصيب هذه المبيعات فى المصروفات المشتركة بنسبة قيمة المبيعات المصدرة إلى الخارج إلى قيمة المبيعات الكلية من الجمهورية .

« ٢ — الضريبة على القيم المنقولة المنصوص عليها فى الفقرتين « أولا » و « ثانيا » من المادة الاولى وفى المادة ١١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ سالف الذكر المستحقة على ما يعادل الارباح المعفاة طبقا للبند السابق .

ويشترط للتمتع بهذه الاعفاءات أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة تعتمدها مصلحة الضرائب موضحا بها قيمة المبيعات إلى خارج الجمهورية وقيمة المبيعات داخلها والارباح الصافية لكل من هذه المبيعات .

« ويحدد وزير الخزانة مدة انتفاع كل منشأة بهذه الاعفاءات » .

(ا) أن تكون المنشأة صناعية أو تجارية ، موجودة باحدى المناطق الحرة بإقليم مصر ، سواء أكانت شركة مساهمة أو شركة توصية بنوعيها ، أو هيئة رأس مالها مقسم إلى أسهم ، ومهما كانت جنسيتها ، عربية أم أجنبية .

(ب) أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة ، تعتمدها مصلحة الضرائب توضح قيمة المبيعات خارج الجمهورية ، والمبيعات داخلها ، والأرباح الصافية لكل من هذه المبيعات .

٢٣٠ – مدى الاعفاء : يسرى الاعفاء على التوزيعات المبينة بالمادة الأولى : أولا وثانيا من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أى نتاج الأسهم على اختلاف أنواعها ، وحصص التأسيس ، وحصص الشركاء الموصين فى شركات التوصية ، أما ما عدا ذلك من التوزيعات التى تقوم بها الهيئات المذكورة فلا ينطبق عليه الاعفاء . وبالنسبة للشركات الأجنبية التى تعمل فى مصر والخارج يسرى الاعفاء على مقدار التوزيعات الحكمية المنصوص عليها فى المادة ١/١١ .

ولا تعفى كل التوزيعات المذكورة ، ولكن يعفى جزء منها فقط حدده القانون بمبلغ يعادل أرباح المنشأة الصافية الناتجة من مبيعاتها فى الخارج ، كما حدد نصيب المبيعات فى الخارج فى المصروفات المشتركة بنسبة قيمة المبيعات المصدرة إلى الخارج إلى قيمة المبيعات الكلية من الجمهورية ، أما باقى التوزيعات فلا تعفى. ويسرى الاعفاء لمدة محددة يعينها وزير الخزانة بقرار يصدره بالنسبة لكل منشأة على حده ، ويكون عادة لمدة خمس سنوات ، ويجوز تجديده .

ح – الفرق بين القيمة الاسمية لأسهم الشركات المؤممة وقيمة السندات البديلة :

٢٣١ – بدأت عمليات التأميم فى ١١ فبراير سنة ١٩٦٠ بنقل ملكية بنك

مصر والبنك الاهلى المصري الى الدولة بمقتضى القرارين بقانونين رقم ٣٩ و٤٠ لسنة ١٩٦٠ على التوالى ، ثم تتابعت عمليات التأميم . وحولت اسهم الشركات المؤممة وحصص تأسيسها الى سندات على الدولة ، وحدد سعر كل سند إما بسعر السهم حسب اقفال بورصة القاهرة فى تاريخ معين ، أو على اساس قيمة التصفية التى حددتها لجان خاصة .

ولما كان الفرق بين القيمة الاسمية للاسهم أو الحصص وقيمة السندات البديلة يعتبر ناتجا للاسهم ، فانه يخضع للضريبة على ايرادات رءوس الاموال المنقولة طبقا لحكم المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ومن ثم يخضع أيضا للضريبة العامة على الايراد (كما سنرى عند دراسة هذه الضريبة) ورعاية للمساهمين ، وعدم انتقاص حقوقهم بمقدار الضرائب الناشئة عن تحويل الاسهم والحصص الى سندات على الدولة ، اعفى هذا الفرق من الضريبتين المذكورتين ، وصدر لهذا الغرض القرار بقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٢ الذى نص فى مادته الاولى على ما يأتى : « يعفى من الضريبة على ايرادات رءوس الاموال المنقولة المنصوص عليها فى الكتاب الاول من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليه الفرق بين القيمة الاسمية للاسهم وحصص التأسيس للبنوك والشركات والمنشآت التى تؤول ملكيتها إلى الدولة أو تساهم فيها بمقتضى القانون ، وبين قيمة السندات التى تعطى فى مقابلها . ويعفى هذا الفرق كذلك من الضريبة العامة على الايراد المقررة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ المشار اليه » .

كما نص فى المواد التالية على اعفاءات أخرى من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (سندرسها فى موضعها) ، ومن بعض رسوم الدمغة المقررة بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ .

ولكى تمتد هذه الإعفاءات إلى جميع الشركات والبنوك والمنشآت التى آلت

أو تؤول إلى الدولة أو تلك التى ساهمت فيها ، من تاريخ العمل بأول قانون صدر فى هذا الشأن، وهو القرار بقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٦٠ بتأميم بنك مصر السابق ذكره ، نص على اتخاذ هذا التاريخ (١١ فبراير سنة ١٩٦٠) بداية لسريان أحكام القرار بقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٢ ، وهو ما يحقق الأثر الرجعى بنص صريح (م ٥ منه .

ط — توزيعات البنك العربى الافريقى :

٢٣٢ — رخص فى انشاء هذا البنك بمقتضى القرار بقانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٤ بين كل من وزارة المالية والاقتصاد لدولة الكويت وبين المؤسسة المصرية العامة للبنوك فى الجمهورية العربية المتحدة ، على شكل شركة مساهمة مصرية غرضها القيام بجميع الأعمال المصرفية (١) .

وقد قرر القانون المذكور لهذه الشركة عدة اعفاءات ضريبية ، يهمنا منها هنا اعفاء توزيعات الشركة ، وفوائد الايداع فيها من الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة والضرائب الملحقة بها عامة كانت أم محلية ، ويستمر

---

(١) مدة هذه الشركة خمسون سنة ، ومركزها مدينة القاهرة، وفيما عدا المناطق الحرة من الجمهورية العربية المتحدة لا يجوز للبنك أن يباشر كل أو بعض الأعمال المصرفية إلا عن طريق البنوك الموجودة بها ، ورأس مال البنك عشرة ملايين جنيه استرلينى ، موزعة على مليون سهم ، قيمة كل سهم عشرة جنيهات استرلينية . ويجوز للبنك تلقى الإيداعات من خارج الجمهورية العربية المتحدة . واكتتب فى رأس ماله وزارة المالية والاقتصاد بدولة الكويت (٣٣٥ر٠٠٠ سهم) والمؤسسة المصرية العامة للبنوك (٣٣٥ر٠٠٠ سهم) وطرحت باقى الأسهم (٣٣٠ر٠٠٠سهم) للاكتتاب العام لغير المصريين والكويتيين . وقد نص القرار بقانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٤ المشار اليه على ألا تسرى عليه أحكام التأميم ، ولا القواعد المنظمة لشركات المساهمة ، والبنوك والائتمان ، والرقابة على عمليات النقد ، ولا يسرى على العاملين فيه القوانين والقرارات المنظمة لشئون التوظف والمرتبات والمكافآت والمعاشات فى المؤسسات العامة والشركات المساهمة ، المطبقة فى الجمهورية العربية المتحدة ، ولا يخضع لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات .

الاعفاء لمدة سبع سنوات تبدأ من تاريخ أول ميزانية للبنك ، إلا فيما يتعلق بفوائد الايداع فيبدأ الاعفاء من تاريخ نشر القانون (١٣ فبراير سنة ١٩٦٤) .

ولاتخضع للضريبة توزيعات البنك من ناتج عملياته فى خارج الجمهورية العربية المتحدة .

ى — الفرق بين القيمة الاسمية للاسهم وحصص تأسيس قناة السويس وبين قيمة التعويض :

٢٣٣ — أممت الشركة العالمية لقناة السويس البحرية فى ٢٦ يوليه سنة ١٩٥٦ وانتقل إلى الدولة جميع ما لهما من أموال وحقوق وما عليهما من التزامات ، بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٨٥ لسنة ١٩٥٦ ، وعوض المساهمون وحملة حصص التأسيس عما يملكونه من أسهم وحصص بقيمتها مقدرة بحسب سعر الاقفال السابق على تاريخ التأميم فى بورصة الأوراق المالية بباريس. ولما كان الفرق بين القيمة الاسمية للاسهم وحصص التأسيس ، وبين مبلغ التعويض يعتبر ناتجا للاسهم والحصص ، فإنه يخضع للضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة ، طبقاً لحكم المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ومن ثم يخضع أيضاً للضريبة العامة على الايراد ، غير أنه أسوة بما جرى عليه الأمر فى الحالات المماثلة (١) ،

---

(١) نصت اتفاقيه أسس التعويض الموقعه فى ١٩٥٨/٤/٢٩ بين الحكومة وبين أصحاب صكوك شركة قناة السويس المؤممة على أن تتحمل الحكومة المسئولية عن جميع الالتزامات القائمة فى مصر فى ٢٦ يوليه سنة ١٩٥٦ ، تاريخ التأميم ، مقابل تحمل أصحاب صكوك الشركة المسئولية عن جميع الالتزامات القائمة خارج مصر فى التاريخ نفسه. وبناء على ذلك تكون ضريبة القيم المنقولة المستحقة على فائض تصفية الشركة فى ذلك التاريخ، التى تعتبر من الالتزامات القائمة بمصر فى ٢٦ يوليه سنة ١٩٥٦ ، مما اتفق على أن تتحمله الحكومة عن أصحاب الصكوك . على أنه لما كانت هيئة قناة السويس ، وليست الحكومة هى التى خلفت الشركة مباشرة بعد تصفيتها بالتأميم ، فانها تكون المسئولة عن الضريبة .

ولما كان الأمر قد جرى فى الحالات المماثلة على اعفاء فائض التصفية من الضريبة ، =

أعفى المشرع هذا الفرق من الضريبتين المذكورتين بمقتضى القرار بقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٦٤ الذى يعمل به اعتباراً من ٢٦ يوليه سنة ١٩٥٦ التاريخ الذى حدث فيه التأميم (م ٢) .

§ ٢ - الهيئات التى تعفى التوزيعات التى تؤول اليها من الضريبة

ا - الشركات المصرية للتأمين واعادة التأمين :

٢٣٤ — تحتم قوانين معظم البلاد على شركات التأمين التى تعمل فيها أن تودع بها قيما منقولة، لتكوين ضمان أو إحتياطى لمواجهة الحوادث أو الأخطار التى يتناولها التأمين ، كما أن شركات التأمين قد ترى من مصلحتها إيداع قيم منقولة فى الدولة التى تعمل بها حتى ولو لم تحتم قوانينها ذلك ، وقد أراد المشرع المصرى تشجيع شركات التأمين المصرية على العمل فى الخارج فنص فى المادة ٥ من القانون (١) على إعفاء نتاج القيم الأجنبية التى تودعها تلك الشركات فى

= وأسوة بما قرره القرار بقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٢ فى شأن بعض الاعفاءات الضريبية (المشار اليها فى المتن بالفقرة ٢٣١) ، لذلك صدر القرار بقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٦٤ المشار اليه بالاعفاء .

(١) تنص المادة ٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن : «تعفى من الضريبة الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجه القيم المنقولة الأجنبية التى يتحتم على الشركات المصرية للتأمين وإعادة التأمين أن تودعها وأن تبقيها مودعة فى الخارج طبقا للقوانين المحلية لتكوين ضمان أو احتياطى حسابى ، أو لتكوين أى احتياطى آخر لمواجهة الحوادث أو الأخطار التى يتناولها التأمين .

« وهذا الاعفاء معلق على إثبات حدوث الإيداع فى الخارج ، ويبطل العمل به متى زال الالزام بالإيداع .

« وتطبق الأحكام المتقدمة على شركات التأمين المصرية التى تعمل فى بلاد لاتحتم قوانينها على تلك الشركات أن تودع قيما مالية لتكوين ضمان أو احتياطى حسابى أو غيره من أنواع الاحتياطى وأن تبقيها مودعة لهذه الأغراض ، وفى هذه الحالة فان القيم المالية التى يتناولها الاعفاء تحدد بمقتضى التشريع المصرى » .

هذا النص مستمد من التشريع الفرنسى ، وقد أضيف إلى القانون بناء على اقتراح اللجنة التى كان قد الفها المجلس الاقتصادى لدراسة مشروع القانون . =

الخارج من الضريبة المصرية على إيراد القيم المنقولة ، حتى لا تكون فى مركز أقل من مركز شركات التأمين الأجنبية التى تعمل معها فى نفس الدولة ، ويعفيها قانونها من الضريبة على إيراد تلك القيم .

وقد فرق المشرع فيما يتعلق بهذا الاعفاء بين : (ا) الشركات التى تحتم عليها قوانين الدول التى تعمل بها ايداع قيم منقولة بها ، و (ب) الشركات التى لا يتحتم عليها هذا الايداع .

(ا) — ففيما يتعلق بالشركات التى تحتم عليها قوانين الدول التى تعمل بها ايداع قيم منقولة بها ، يشترط للتمتع بالاعفاء توافر الشروط الآتية :

(١) أن تكون شركة التأمين أو اعادة التأمين مصرية ، فلا يتمتع بهذا الاعفاء الشركات الأجنبية ، حتى ولو كانت تعمل بمصر (وذلك قبل تمصير شركات التأمين الأجنبية (١)) .

(٢) أن تكون القيم المنقولة المودعة فى الخارج قيما أجنبية ، أما إذا كانت قيما مصرية فلا إعفاء .

(٣) أن يكون الغرض من القيم المالية الأجنبية المودعة فى الخارج تكوين ضمان أو احتياطى حسابى أو أى احتياطى آخر لمواجهة الحوادث والأخطار التى يتناولها التأمين .

= والاحتياطى الحسابى المشار اليه هو المال الذى يجب على الشركة ادخاره بحيث أنه باضافته إلى أقساط التأمين المستقبلة وإلى مقدار الفائدة التى تنتج من استثمار ذلك المال ، يكفى لتغطية مسئوليات الشركة طبقا لجدول الوفيات المعتمد .

ولم يكن ثمة داع لنص الفقرة الثانية من المادة ما دام المشرع قد نص فى الفقرة الثالثة منها على الاعفاء بالنسبة للشركات التى تعمل فى بلاد لا تحتم قوانينها إيداع قيم مالية .

(١) قانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٠ م ٧ معدلة بالقرار بقانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٧ ، ثم القرار بقانون رقم ١٩٥ لسنة ١٩٥٩ م ٢/٨ .

(٤) أن تثبت الشركة المصرية حدوث الايداع فعلا فى الخارج .

ويبطل العمل بالاعفاء متى زال الالزام بالايداع .

(ب) - أما فيما يتعلق بالشركات التى لاتحتم عليها قوانين البلاد التى تعمل بها إيداع قيم منقولة بها فقد نص المشرع على إعفاء شركات التأمين المصرية (ولم ينص على اعفاء على شركات إعادة التأمين) ، إذا أودعت بها بالفعل قيما منقولة ، وأبقتها مودعة بها ، وأن يكون الغرض من الايداع تكوين ضمان أواحتياطى، غير أن القانون ترك نوع تلك القيم المالية للتشريع المصرى . على أنه لم يصدر حتى الآن تشريع مصرى يحدد هذه القيم، ولذلك فان النص المذكور يعتبر معطلا ، ولا تعفى بناء على ذلك إيرادات القيم المنقولة التى تودعها شركات التأمين المصرية فى بلاد لاتحتم عليها قوانينها إيداع قيم منقوله أجنبية بها، من الضريبة المصرية على إيراد القيم المنقولة .

وقد رأى بعض الشراح [١] أن المشرع المصرى حينما كان يضع الفقرة الثالثة من المادة ٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليها كان يحيل إلى القواعد التى تضمنها مشرع القانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٣٩ بالاشراف والرقابة على هيئات التأمين[٢] على أن هذا الرأى مردود لأن القانون المذكور خاص بشركات التأمين التى تعمل فى مصر ، وليس بشركات التأمين المصرية التى تعمل فى الخارج [٣] .

ب - الهيئات العامة ، وبعض المؤسسات العامة الاقتصادية :

٢٣٥ — الهيئات العامة أشخاص إدارية عامة ، أصلها فى الغالب مصالح

(١) حبيب المصرى ، ضرائب الدخل فى مصر ، ص ٣٤٥ .

(٢) الذى الغى فيما بعد وحل محله القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٠ ، الذى الغي بدوره (ماعدا الباب الثالث منه) بالقرار بقانون رقم ١٩٥ لسنة ١٩٥٩ الذى حل محله .

(٣) الدكتور عبد الحكيم الرفاعى ، الضرائب المباشرة ، ص ٢٦٢ ، وأحمد ممدوح مرسى، الضريبة على الايرادات المنقولة علما وعملا ، ج ٢ ص ٧٢ .

حكومية ، تدير مرافق تقوم على مصالح أو خدمات عامة ، وتتمتع بشخصية معنوية مستقلة ، ولكل منها ميزانية خاصة بها ، تعد على نمط ميزانية الدولة ، وتلحق بميزانية الجهة الإدارية التابعة لها . وتعتبر أموالها أموالا عامة ، تجرى عليها القواعد والأحكام المتعلقة بالأموال العامة ، ما لم ينص على خلاف ذلك فى القرار الصادر بانشاء الهيئة (قانون الهيئات العامة ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ ، م ١٤) ، وهى بذلك لاتخضع للضرائب ، فاذا آلت اليها توزيعات فانها لا تخضع للضريبة على إيراد القيم المنقولة .

أما المؤسسات العامة الاقتصادية فهى أيضا أشخاص من أشخاص القانون العام تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو ماليا أو تعاونيا ، وتمارسه أساسا بواسطة ماتنشئه أوتساهم فيه من شركات مساهمة أومنشآت أوجمعيات تعاونية، وتتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة، وذمة مالية خاصة، ولها ميزانية مستقلة تعد على نمط الميزانيات التجارية ، وتعتبر أموالها أموالا خاصة (إلا ما خصص منها لمنفعة عامة بقرار من رئيس الجمهورية أو بالفعل)[1] وتخضع للضرائب التى تتوفر فيها شروط الخضوع لها ، كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على أرباحها ، والضريبة على إيراد القيم المنقولة على نتاج الأسهم وحصص التأسيس والسندات والسلفيات التى تمتلكها، وعلى المبالغ التى تستحق لمندوبيها فى مجالس إدارة الشركات المساهمة فى أية صورة وتؤول اليها ، وضريبة فوائد الديون على فوائد ديونهاوودائعها وتأميناتها[2] .

---

(١) ومن هذا القبيل المؤسسة المصرية العامة لمقاولات الأعمال المدنية ، والمؤسسة المصرية العامة لمقاولات الاسكان والمرافق والمباني العامة ، والمؤسسة المصرية العامة لمقاولات المرافق (التى حلت ثلاثتها محل المؤسسة المصرية العامة للمقاولات والانشاءات) ، فقد نصت المادة الثانية من القرار الجمهورى رقم ٣٢٢١ لسنة ١٩٦٢ بانشائها على أن أموالها تعتبر أموالا عامة من جميع الوجوه .

(٢) وبناء على هذا الأصل تخضع هيئة قناة السويس للضرائب المذكورة ، إذ أنها تباشر =

والتفرقة بين الهيئات العامة والمؤسسات العامة لم تكن واضحة لدى المشرع فى مبدأ الأمر ، فقد صدرت تشريعات تنشىء أشخاصاً إدارية عامة . الغرض من بعضها إدارة مرفق عام ، مما يقوم على الخدمات العامة ، والغرض من البعض الآخر ممارسة نشاط تجارى أو صناعى أو زراعى أو مالى، وسمى بعضها «هيئات عامة » وسمى البعض الآخر « مؤسسات عامة » بل نجد بعض النصوص لا تفرق بينهما، فالمادة ٤ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣ تنص على أن : « يعهد بادارة صندوق التأمين والمعاشات إلى « الهيئة » العامة للتأمين والمعاشات وتعتبر « مؤسسة » عامة تخضع لاشراف وزير الخزانة . . . » .

الأصل إذن فى المؤسسة العامة أنها تخضع للضرائب، غير أن المشرع أعفى فى مبدأ الأمر بعض المؤسسات العامة من بعض الضرائب بمقتضى قوانين انشائها(١) ، ثم صدر القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ بتنظيم المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادى، ونصت الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ منه على أن ناتج استثمار أموال المؤسسات العامة التى تمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو مالياً ، ويصدر بتحديدها قرار من رئيس الجمهورية لا يخضع للضرائب المقررة بمقتضى

= عملا تجاريا بطبيعته ، هو إدارة مرفق القناة بقصد تيسير الملاحة ، ونقل البضائع وتداولها ، كما أن أموالها تعتبر أموالا خاصة بمقتضى حكم المادة ١٢ من القرار بقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٧ الخاص بنظام الهيئة ، وهى تتمتع بشخصية معنوية عامة ، وذات ميزانية مستقلة ، وهذا ما تأخذ به مصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية عامة رقم ٢ لسنة ١٩٥٨ بشأن الوضع القانونى لهيئة قناة السويس والمؤسسة الاقتصادية من ناحيتى الضرائب والرسوم) .

(١) كما فعل بالنسبة إلى مؤسسة التأمين والادخار للعمال ، ثم مؤسسة التأمينات الاجتماعية التى حلت محلها . وبالنسبة إلى مصلحة صناديق التأمين والمعاشات ، ثم مصلحة التأمين والمعاشات للاقليم المصرى التى حلت محلها ، وبالنسبة إلى صندوق التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين ، وكذلك بالنسبة إلى بنك الائتمان العقارى . (أنظر الفقرة ٢٣٨ وص ٢٥٣ ومابعدها ، فيما يلى) .

القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . ويسرى هذا النص بطبيعة الحال على الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، وهى التى تهمنا هنا .

وقد مد المشرع أحكام القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٥٠ المشار اليه على المؤسسات العامة التعاونية، بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٦٧ لسنة ١٩٦٠ (م ١٠)، وبذلك كان الاعفاء يسرى على ما يصدر بتحديده منها قرار جمهورى .

ومنذ صدور القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ صدرت قرارات جمهورية كثيرة تعتبر كثيرا من المؤسسات عامة ذات طابع اقتصادى الأمر الذى كان يعفيها من الضرائب بما فيها الضريبة على إيراد القيم المنقولة (١) .

---

(١) ومن هذا القبيل القرار الجمهورى رقم ٢٢١٨ لسنة ١٩٦٠ الذى قضى بسريان أحكام القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ المشار اليه على المؤسسة الاقتصادية السابقة ، وبذا أعفيت من الضرائب طبقا لأحكامه ، بعد أن كانت خاضعة لها ، بصفة أنها تتمتع بشخصية معنوية عامة مستقلة ، وذمة مالية خاصة ، وأن أموالها تعتبر أموالا خاصة ، وأنها تباشر نشاطا تجاريا وماليا وصناعيا وزراعيا يماثل ما يقوم به الأفراد أوالهيئات الخاصة (التعليمات التفسيرية العامة رقم ٢ لسنة ١٩٥٨ لمصلحة الضرائب ، السابق الإشارة اليها) .

كذلك اعتبرت المؤسسات الآتيـة : مؤسسات عامة ذات طابع اقتصادى بمقتضى القرارات الجمهورية المذكورة إلى جانب كل منها ، وبذلك أعفيت التوزيعات التى تؤول اليها من الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، من التاريخ المذكور إلى جانب كل منها حتى آخر سبتمبر سنة ١٩٦٢ ، حيث الغى اعفاؤها بعد هذا التاريخ بمقتضى القرار بقانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٦٢ كما هو مبين فى المتن : مؤسسة النصر (القرار الجمهورى رقم ٢٥٠ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/٣/٢٣) — المؤسسة العامة للنقل والمواصلات (١١٧٤ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/٧/١١) ثم المؤسسة العامة للنقل البحرى التى حلت محلها (القرار بقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/٨/٢٨) — المؤسسة العامة للنقل البرى والانشاءات (١٣٢٤ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/٨/٢٨) ، ثم المؤسسة المصرية العامة للنقل الداخلى التى حلت محلها (١٦١٤ لسنة ١٩٦٢ — ١٩٦٢/٦/٣) — المؤسسة العامة للثروة المائية (١٣٢٣ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/٩/١٩) — مؤسسة المصانع الحربية والمدنية (١٤٧٨ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/١٠/٢) — المؤسسة المصرية العامة لتعمير الصحارى (١٥١٥ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/١٠/٢) — المؤسسة المصرية العامة للمقاولات والانشاءات (١٥٢٥ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/١٠/١٤) — إذاعة الجمهورية العربية المتحدة =

غير أنه صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٦٢ الذى استبدل بالمادة ٢١ من القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ مادة جديدة تقصر الإعفاء على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وبعض رسوم الدمغة ، ونص فيه على العمل به من تاريخ نشره (أول أكتوبر سنة ١٩٦٢) .

٢٣٦ — ولما صدر قانون المؤسسات العامة (بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣) نص فيه (م ٣/٣٠) ، كما سبق أن رأينا (١) ، على عدم خضوع ناتج استثمار هذه المؤسسات أو ما يؤول اليها من مكافآت أعضاء مجالس إدارة الشركات التابعة لها للضرائب المقررة بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . أى أن التوزيعات التى تؤول إلى المؤسسات العامة تعفى من الضريبة على ايراد القيم المنقولة . لكن هذا النص لم يطبق ، إذ لم يلبث أن حذفه المشرع بأثر رجعى بمقتضى القرار بقانون رقم ٩٤ لسنة ١٩٦٣ ، الذى نص فيه على العمل به من

= (١٨١٤ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/١٢/١٨) — المؤسسة العامة للأنباء والنشر والتوزيع والطباعة (١٨١٣ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/١٢/٢٧) — المؤسسات الصناعية الآتية : المصرية العامة للتعدين — للبترول — للغزل والنسيج — للصناعات الكيماوية — للصناعات الغذائية — لمواد البناء والحراريات — للصناعات المعدنية — للصناعات الهندسية (١ لسنة ١٩٦٢ — ١٩٦٢/١/١) — والمؤسسات الآتية: المصرية العامة للصوامع والتخزين — الاستهلاكية العامة — للمطاحن والمضارب (٥٦٣ لسنة ١٩٦٢ — ١٩٦٢/٢/١٤) — والمؤسسات الآتية : المصرية العامة للتجارة — لتجارة الأقطان — للبنوك — للتأمين — للادخار (٩٧٠ لسنة ١٩٦٢ — ١٩٦٢/٣/١٥) المؤسسة المصرية العامة للأدوية والكيماويات والمستلزمات الطبية (٩٩٤ لسنة ١٩٦٢ — ١ / ٤ / ١٩٦٢) — المؤسسة المصرية العامة للسياحة والفنادق (١٦٤٠ لسنة ١٩٦٢ — ١٩٦٢/٥/٢٣) — والمؤسسات العامة التعاونية الآتية : الزراعية (٢١٣٧ لسنة ١٩٦٠ — ١٩٦٠/١٢/١٣) — الاستهلاكية (٢٣٤٧ لسنة ١٩٦٠ — ١٩٦٠/١٢/٣١) — للتعاون الانتاجى والصناعات الصغيرة (٢٣٤٨ لسنة ١٩٦٠ — ١٩٦١/١/١٠) — للاسكان (٣١٩ لسنة ١٩٦١ — ١٩٦١/٤/٢٣) .

(١) راجع الفقرة ٢٠٠ ، ص ١٩٣ — ١٩٥ فيما سبق .

تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣ (وهو ٩ مايو سنة ١٩٦٣)[١]. بهذا أصبحت التوزيعات التى تؤول إلى المؤسسات العامة التى تمارس نشاطاً صناعيا أو تجارياً أو زراعياً أو مالياً أو تعاونياً ، تخضع للضريبة على ايراد القيم المنقولة، منذ أول أكتوبر سنة ١٩٦٢ إلا إذا أعفاها المشرع بنص خاص[٢].

٢٣٧ — هذا عن الهيئات العامة والمؤسسات العامة ذاتها، أما المشروعات التابعة لها كشركات المساهمة والمنشآت الأخرى، فانه يجب التفرقة بين المشروعات ذات الشخصية المعنوية والميزانية المستقلة، وبين المشروعات التى ليست كذلك. فالأولى ومثالها شركات المساهمة ، تعامل معاملة شركات المساهمة الخاصة من حيث خضوع التوزيعات التى تؤول اليها للضريبة على ايراد القيم المنقولة ، سواء

---

(١) تنص المادة ٣٠ من قانون المؤسسات العامة بعد تعديلها بالقرار بقانون رقم ٩٤ لسنة ١٩٦٣ المشار اليه على ما يأتى : « مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بالقانونين رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ (باصدار قانون التأمينات الاجتماعية) ورقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣ (باصدار قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين) المشار اليهما واستثناء من حكم المادة ١ من الفصل الخامس من الجدول رقم (٢) الملحق بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ (بتقرير رسم دمغة) المشار اليه تعفى المبالغ التى تصرفها المؤسسات العامة نظير مساهمتها فى رءوس أموال الشركات والجمعيات التعاونية والمنشآت التابعة لها وكذا القروض التى تقرضها وما تدفعه ثمنا لشراء أوراق مالية من رسم الدمغة المفروض على صرفيات الحكومة والهيئات العامة .

« وتعفى الشركات التى تنشئها المؤسسة العامة بمفردها من رسوم الشهر والتسجيل » .

وكان نص المادة ٣٠ قبل تعديله كما يأتى : « تعفى المؤسسات العامة من أداء كافة رسوم الدمغة المفروضة بمقتضى أحكام القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ المشار اليه .

« كما تعفى من هذه الرسوم اكتتابات هذه المؤسسات فى رءوس أموال الشركات وكذا القروض التى تقرضها للشركات والجمعيات التابعة لها وماتدفعه المؤسسة ثمنا لشراء الأوراق المالية.

« كما لا يخضع ناتج استثمار هذه المؤسسات أو ما يؤول اليها من مكافآت مجالس الإدارة للضرائب المقررة بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليه .

« وتعفى الشركات التى تنشئها المؤسسة العامة بمفردها من رسوم الشهر والتسجيل » .

(٢) ينظر أيضا تعليمات تفسيرية عامة رقم ١ لسنة ١٩٦٤ فى شأن المعاملة الضريبية للهيئات والمؤسسات العامة ، (لمصلحة الضرائب) .

أكانت تابعة لهيئة عامة أم لمؤسسة عامة ، وسواء أكانت الهيئة العامة أو المؤسسة العامة تملكها كلها أم تساهم فيها مع غيرها . أما المشروعات التى تدار لحساب هيئة عامة أو مؤسسة عامة دون أن تكون مستقلة مالياً عنها فانه يسرى عليها ما يسرى على الهيئة العامة أو المؤسسات العامة التابعة لها .

٢٣٨ – بعض الهيئات والمؤسسات العامة والمنشآت المعفاة بنص خاص :

(١) **الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية** : تنص المادة ١٢٣ / ١ من قانون التأمينات الاجتماعية الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ على أن « تعفى أموال الهيئة ، الثابتة والمنقولة ، وجميع عملياتها الاستثمارية مهما كان نوعها ، من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى فى الجمهورية العربية المتحدة » (١) وتطبيقا لهذا النص يعفى نتاج القيم المنقولة المملوكة للهيئة من الضريبة على ايراد القيم المنقولة (٢) وقد

---

(١) وقبل ذلك ، عندما أنشىء صندوق للتأمين وآخر للادخار للعمال بمقتضى القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ (المعدل بالقانون رقم ٥٩٧ لسنة ١٩٥٥) ، تضمهما « مؤسسة التأمين والادخار للعمال » (م ٣) ، التى عهد اليها بمباشرة جميع أنواع التأمينات الاجتماعية ، نصت المادة ٣/٣٧ من القانون على عدم خضوع ناتج استثمار أموالها للضرائب المقررة بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

كذلك لما أنشىء « صندوق اصابات العمل » بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٥٨ (م ٢) ، للتأمين ضد حوادث العمل وأمراض المهنة والتعويض عنها ، الذى ألحق بالمؤسسة السابق ذكرها ، أعفى ناتج استثمار أمواله من جميع الضرائب الحالية والمستقبلة (م ١٨ « ٢ »).

ولما أنشئت بعد ذلك « مؤسسة التأمينات الاجتماعية » بمقتضى المادة ٣ من قانون التأمينات الاجتماعية الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ ، والذى وحد وجمع مختلف المزايا التأمينية التى كفلتها قوانين العمل العديدة فى اقليمى الجمهورية أثناء قيام الوحدة بين سورية ومصر ، لتحل محل الصناديق الثلاثة المذكورة (م ٥ من قانون الاصدار) ، أعفيت أيضاً أموالها الثابتة والمنقولة وجميع عملياتها الاستثمارية مهما كان نوعها ، من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى (١٠٤ من القانون) . وهذه المؤسسة هى التى تسمى الآن « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » المذكورة فى المتن (م ٣ من القرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ٩٥٩ - معدلة بالقرار بقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٦٣) .

(٢) ولتنفيذ هذا النص تخطر الهيئة مصلحة الضرائب ببيان عدد الأسهم والسندات التى —

سبق أن رأينا ان عقاراتها معفاة أيضا من ضريبتى الاطيان والعقارات المبينة بناء على هذا النص (١) ، وقد قصد المشرع من هذا الاعفاء تخفيف الاعباء عن الهيئة لما تقوم به من خدمات لصالح العمال .

(ب) الهيئة العامة للتأمين والمعاشات : تنص المادة ٦٧ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣ على أن : «تعفى أموال الهيئة العامة للتأمين والمعاشات الثابتة والمنقولة وجميع عملياتها الاستثمارية مهما كان نوعها من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى بالجمهورية العربية المتحدة (٢) وذلك مع عدم الاخلال بحكم الفقرة الاخيرة من المادة

= تمتلكها ، وقيمتها ، وما يخصها من أية توزيعات أو فوائد ، وترفق به شهادة من البنك المودعة به تلك الأوراق وترسل الهيئة هذا البيان أيضا إلى كل شركة تستثمر فيها أموالها . وتطلب مصلحة الضرائب من كل شركة تمتلك فيها الهيئة أسهما أو سندات أن تقوم بدفع الأرباح والفوائد وغيرها من نتاج القيم المنقولة للهيئة دون حجز الضريبة ، على أن توضح فى اقرارها السنوى الجزء من التوزيعات أو الفوائد الذى يسرى عليه الإعفاء المذكور .

(١) راجع الفقرة ٨١ ، الهامش (١) ، ص ٧٨ ، والفقرة ١٢٨ ، الهامش (١) ، ص ١٢٠ ، فيما سبق .

(٢) وقبل ذلك ، لما أنشىء صندوق للتأمين والمعاشات لموظفى الحكومة المدنيين غير المثبتين ، وصندوق آخر لموظفى الهيئات ذات الميزانيات المستقلة ، بمقتضى المادة الأولى من القرار بقانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٦ (المعدل بالقرار بقانون رقم ١٦٠ لسنة ١٩٥٧ والقانون رقم ٨ لسنة ١٩٥٨) ، وعهد بادارتها إلى « مصلحة صناديق التأمين والمعاشات » (م ٢) ، أعفيت أموال تلك المصلحة الثابتة والمنقولة ، وجميع عملياتها الاستثمارية مهما كان نوعها ، من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة أخرى فى الجمهورية (م ٥٨).

كذلك لما اتجهت النية إلى توحيد نظام التأمين والمعاشات لموظفى الدولة المدنيين باقليمى الجمهورية أيام الوحدة مع سورية ، وصدر لذلك قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة المدنيين بالقرار بقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٦٠ ، الذى انشأ صندوق التأمين والمعاشات لموظفى اقليم مصر (م٢ من القانون) ، ليحل محل الصندوقين السابقين ، ونقل اليه حقوقهما والتزاماتهما (م ٢ من =

٦١ »[1] وذلك لأن فرض أية ضريبة على أموال الهيئة الثابتة أو المنقولة أوعلى العمليات التى تباشرها قد يقعدها عن القيام بواجبها فى هذا الشأن وعلى الأخص تمويل المشروعات القومية بأسعار فائدة مناسبة ، يضاف الى ذلك أن الخزانة العامة تلتزم بسد أى عجز يطرأ فى أموال صندوق التأمين والمعاشات الذى تديره الهيئة (م ٧ / ٢ من قانون التأمين والمعاشات المشار اليه) . وتطبيقا لهذا النص يعفى نتاج القيم المنقولة المملوكة للهيئة من الضريبة على ايراد القيم المنقولة ، وقد سبق أن رأينا أن عقاراتها معفاة أيضا من ضريبتى الاطيان والعقارات المبنية بناء على هذا النص (٢) .

= قانون الاصدار) ، وعهد بادارته إلى مصلحة التأمين والمعاشات (م ٥ من القانون) التى حلت محل المصلحة السابقة ، والتى عدل اسمها فيما بعد إلى « الهيئة العامة للتأمين والمعاشات » ، بمقتضى القرار الجمهورى رقم ٦٩٤ لسنة ١٩٦١ (وهى المذكورة فى المتن) ، أعفيت أيضاً أموالها الثابتة والمنقولة، وجميع عملياتها الاستثمارية مهما كان نوعها ، من جميع الضرائب والرسوم ، والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى (م ٦٤ من القانون) .

وأنشىء أيضا صندوق للتأمين والمعاشات للمستخدمين والعمال، بمقتضى المادة الأولى من قانون التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين، الصادر بالقراربقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٠، وعهد بادارته إلى مصلحة التأمين والمعاشات السابق ذكرها (م ٢ من القانون) ، ونظام على غرارالنظام المنشأ بالنسبة لموظفى الدولة المدنيين السابق ذكره ، لكى يحقق لهم الهدوء فى حاضرهم والاطمئنان على مستقبلهم ، فيقبلوا على العمل ، ويزداد انتاجهم ، وأعفيت أموال هذا الصندوق الثابتة والمنقولة وجميع العمليات الاستثمارية الخاصة بها من جميع الضرائب والرسوم التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى (م ٢٢/٤ من القانون) .

ضم الصندوقان (صندوق الموظفين وصندوق المستخدمين والعمال) بعد ذلك ، فى صندوق واحد للتأمين والمعاشات ، أنشىء بمقتضى المادة الأولى من قانون التأمين والمعاشات الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣ ليحل محل الصندوقين السابقين ، ونقلت اليه حقوقها والتزاماتها (م ٧٧ من القانون) ، وعهد بادارته إلى الهيئه العامة للتأمين والمعاشات (م ٤ من القانون) التى أعفيت بدورها من الضرائب (م ٦٧ من القانون) على ما هو مبين فى المتن .

(١) تنص الفقرة الأخيرة من المادة ٦١ المشار اليها على مايأتى: « وتسرى على معاملات الهيئة العامة للتأمين والمعاشات فى الأوراق المالية مع المتعاملين معها فى هذه الأوراق الأحكام الخاصة بفرض رسوم الدمغة على معاملات الأفراد فيما بينهم » .

(٢) راجع الفقرة ٨١ ، الهامش ١ ، ص ٧٨ ، والفقرة ١٢٨ ، الهامش ١ ص ١٢٠ ، فيماسبق.

(م) **مؤسسة مياه القاهرة** : نص القرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٥٧ على تصفية شركة مياه القاهرة ، وعلى أن يؤول الى محافظة القاهرة مرفق المياه الذى تتولى الشركة إدارته ، كما تؤول اليها جميع موجودات الشركة مقابل تعويض حملة اسهمها تعويضا عادلا ، وعلى أن تدير المرفق مؤسسة عامة تتبع مجلس محافظة القاهرة ، ويصدر بتنظيمها قرار من رئيس الجمهورية ، كما نص صراحة فى مادته السادسة على إعفاء هذه المؤسسة من كافة الضرائب والرسوم(١) بهذا يعفى نتاج ماقد تمتلكه المؤسسة من قيم منقولة من الضريبة على ايراد القيم المنقولة.

(د) **المؤسسة المالية لمساعدة طلاب الجامعات** : نصت المادة الأولى من القانون رقم ٥ لسنة ١٩٦١ على إنشاء مؤسسة عامة تسمى « المؤسسة المالية لمساعدة طلاب الجامعات » الغرض منها معاونة طلاب الجامعات على استكمال دراستهم الجامعية عن طريق منحهم القروض بدون فائدة ، وغير ذلك من وسائل المساعدة . وقد منحها القانون الشخصية الاعتبارية ، واعفاها من كافة الضرائب والرسوم المستحقة على عمليات الاقراض والحفلات والمهرجانات ، وأنواع النشاط المختلفة التى قد تمارسها لاستغلال اموالها ، معاونة لها. بهذا يعفى نتاج ما قد يكون مملوكا لها من قيم منقولة من الضريبة على ايراد القيم المنقولة.

---

(١) كانت المادة ٦ من القرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٥٧ تقضى باعفاء مؤسسة مياه القاهرة من كافة الضرائب والرسوم ، وقد ترتب على هذا النص ضياع رسوم الدمغة المقررة بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ سواء ماكان منها مفروضا على الشركة السابقة باعتبارها مرفقا خاصا ، أو ما كان مفروضا على المعاملات التى تتم بين هذه المؤسسة والأفراد، لذلك رؤى تعديل نص المادة السادسة المشار اليها تعديلا من شأنه معاملة المؤسسة معاملة الحكومة ، بحيث يتحمل المتعاملون معها عبء رسم الدمغة . وتم هذا بالقرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٦٠ ، وأصبح نص المادة ٦ كالآتى : « تتولى إدارة مرفق المياه بمدينة القاهرة مؤسسة عامة تتبع مجلس بلدى مدينة (الآن مجلس محافظة) القاهرة ، ويصدر بتنظيمها قرار من رئيس الجمهورية . وتعفى المؤسسة من كافة الضرائب والرسوم عدا رسم الدمغة المقرر بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ المشار اليه ، فتعامل المؤسسة بالنسبة اليه معاملة الحكومة » .

(هـ) **بنك الائتمان العقارى** : اموال هذا البنك (الذى كان يطلق عليه البنك العقارى الزراعى المصرى) وفوائد ديونه ، وارباحه ، لاتخضع لأى نوع من أنواع الرسوم والضرائب المباشرة وغير المباشرة (القانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٦ م ١٠) سواء ماهو مفروض حاليا أو ما يفرض مستقبلا . وتطبيقا لذلك لا يخضع لضريبة القيم المنقولة ما قد يكون مملوكا له من تلك القيم أو مما يخضع لهذه الضريبة . وقد سبق ان ذكرنا ان العقارات المملوكة للبنك لاتخضع لضريبة الاطيان ولا لضريبة العقارات المبنية .

(و) **الهيئة العامة للتأمين الصحى** [1] : وتتولى شئون التأمين الصحى للعاملين فى الحكومة وهيئات الادارة المحلية ، والهيئات العامة والمؤسسات العامة ، باستثناء القوات المسلحة . وقد نصت المادة ١٢ من القرار بقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٤ على إعفاء أموالها الثابتة والمنقولة من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى بالجمهورية العربية المتحدة . هذا إلى جانب أن هذه الهيئة ، بحكم كونها « هيئة عامة » يسرى عليها حكم المادة ١٤ من قانون الهيئات العامة الصادر بالقرار بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ السابق ذكره ، فتعتبر أموالها أموالا عامة ، لاتخضع للضرائب ، وبناء على ذلك لا يخضع ماقد يكون مملوكا لها من قيم منقولة للضريبة على ايراد القيم المنقولة ، كما لايخضع ماقد يكون لها من عقارات لضريبة العقارات المبنية ولا لضريبة الأطيان.

---

(١) أنشئت الهيئة بمقتضى القرار الجمهورى رقم ١٢٠٩ لسنة ١٩٦٤ ، ونقلت اليها أيضا اختصاصات الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية فى شئون التأمين الصحى المنصوص عليه فى الباب الخامس من قانون التأمينات الاجتماعية (الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤) ، كما آلت اليها المستشفيات والعيادات الجامعة والمستوصفات والصيدليات والمخازن وعلى العموم جميع الوحدات العلاجية التابعة للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية بمقتضى القرار الجمهورى رقم ٣٢٩٨ لسنة ١٩٦٤ .

٢٣٩ — هيئات معفاة بمقتضى اتفاقيات دولية :

هناك هيئات معفاة من الضرائب بمقتضى اتفاقيات دولية تنص على اعفاءها من جميع الضرائب والرسوم والعوائد وبحكم هذا الاعفاء، يعفى نتاج ماقد يكون مملوكا لها من قيم منقولة من الضريبة على ايراد القيم المنقولة، وإن كان من المستبعد أن تتاح فرصة تطبيق هذا الاعفاء بالنسبة لهذه الضريبة، ومن هذه الهيئات :

ا — **الصندوق الدولى لاغاثة الأطفال** والصليب الأحمر الدانمركى: وقعت الحكومة المصرية فى ٢ مايو سنة ١٩٤٩ على اتفاق بينها وبين الصندوق الدولى لاغاثة الأطفال والصليب الأحمر الدانمركى فى شأن المساهمة فى الحقن الجماعى للوقاية من الدرن. وأقر هذا الاتفاق بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٠ الصادر فى ٣١ أغسطس.

وجاء فى المادة الثالثة من الاتفاق المذكور ما يأتى : « يعفى المشروع المشترك وأمواله وأملاكه مهما كان نوعها من كافة الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية هيئة فرعية سياسية من هيئات الحكومة، أو تفرضها سلطة عامة أخرى بالقطر المصرى . ويتمتع المشروع المشترك أيضاً بالحصانة من أية مسئولية تترتب على تحصيل أو دفع أية ضرائب أو رسوم أو عوائد تفرضها الحكومة أو أية هيئة فرعية سياسية من هيئات الحكومة أو تفرضها سلطة عامة أخرى » .

والمقصود من هذا الاعفاء تيسير عمل ذلك المشروع الكبير الفائدة، ومساعدته على تحقيق أغراضه الاجتماعية والانسانية .

ب — **الهيئة الصحية العالمية** : (١) وقعت الحكومة المصرية فى ٢٥ مارس

(١) الهيئة الصحية العالمية من الوكالات المتخصصة المرتبطة بالأمم المتحدة ، وافق مؤتمر ...

سنة ١٩٥١ على اتفاق مع الهيئة العالميـة للصحة ، أصدر بمرسوم بتاريخ ١٥ أكتوبر سنة ١٩٥١ ، وتضمن هذا الاتفاق نصاً بإعفاء الهيئة هى وموجوداتها وإيراداتها وغير ذلك مما يأتى من أملاكها من جميع الضرائب المباشرة وغير المباشرة عدا الضرائب التى تعتبر فى الواقع رسوما مقابل الخدمات التى تؤديها المرافق العامة .

والمقصود من هذا الاعفاء مساعدة الهيئة العالمية للصحة على تحقيق أغراضها وفى مقدمتها رفع المستوى الصحى لجميع الشعوب .

ح — الهيئة الدولية للتنمية [1] : وافقت الجمهورية العربية المتحدة على الاشتراك فى الهيئة الدولية للتنمية بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧١ لسنة ١٩٦٠. وتنص الفقرة « ا » من المادة ٨ (قسم ٩) من الاتفاق الخاص بالهيئة على أن للهيئة وأموالها وأملاكها ودخلها وأعمالها وصفقاتها المنصوص عليها فى الاتفاق حصانة من جميع الضرائب وجميع الرسوم الجمركية ، وأن لها أيضاً حصانة من أى التزام فيما يتعلق بتحصيل أو دفع أى رسم أو ضريبة .

د — الوكالة الدولية للطاقة الذرية [2] : وافقت الجمهورية العربيـة

= الصحة العالمى الذى عقـد فى نيويوك على دستورها فى ١٩٤٦/٧/٢٢ ، وغرضها أن تبلغ بجميع الشعوب أرفع مستوى صحى مستطاع ، وهى تؤدى خدمات استشارية وفنيـة ، ومقرها بجنيف فى سويسرا .

(١) الهيئة الدولية للتنمية من الوكالات المرتبطة بالأمم المتحـدة ، ظهرت إلى حيز الوجود فى ٢٤ سبتمبرسنة ١٩٦ ، وغرضها منح القروض للدول التى لم تستكمل نموها بعد لسد حاجات التنمية الهامة فيها ، بشروط أكثر مرونة وأقل عبئا على ميزان المدفوعات من شروط منح القروض العادية، ويديرها البنك الدولى للانشاء والتعمير ومقرها هو نفس مقر البنك فى واشنطن بالولايات المتحدة الأمريكية .

(٢) الوكالة الدولية للطاقة الذرية من الوكالات المتخصصة المرتبطة بالأمم المتحدة ، أنشئت فى فى ٢٩ يوليه سنة ١٩٥٧ وتمت الموافقة على قانونها فى ٢٦ أكتوبر سنة ١٩٥٦ فى مؤتمر =

المتحدة على الانضمام إلى اتفاقية مزايا وحصانات الوكالة الدولية للطاقة الذرية بمقتضى القرار الجمهورى رقم ٣٤٧٠ لسنة ١٩٦٢ . وتقضى الفقرة « ا » من المادة ٣ (قسم ٨) من الاتفاقية باعفاء الوكالة وإيراداتها وموجوداتها الأخرى من جميع الضرائب المباشرة. ماعدا تلك التى تعتبر فى الواقع أجوراً لخدمات المرافق العامة أكثر منها ضرائب، ويطبق هذا النظام على مركز الشرق الأوسط الاقليمى للنظائر المشعة للدول العربية بالقاهرة (اتفاقية انشاء المركز، التى وافق عليها مجلس محافظى الوكالة الدولية للطاقة الذرية بتاريخ ١٤ سبتمبر سنة ١٩٦٢، م ١١ بند ٢٥، والقرار الجمهورى رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٣ بالموافقة على الاتفاقية المذكورة) .

المبحث الرابع

تحديد الايرادات الخاضعة للضريبة

٢٤٠ — الضريبة على إيراد القيم المنقولة ضريبة عينية ، كما سبق القول (١) فهى لا تهتم بغير الأموال التى تلحقها ، ولا شأن لها بشخص الممول وظروفه ، وعلى ذلك لا يخصم من الايراد الخاضع لها مايكون قد تكلفه الممول من نفقات فى سبيل الحصول عليه .

وليس من الضرورى لسريان الضريبة على النتاج أن يكون مصدره الربح الذى تحصل عليه الهيئات الموزعة ، لأن مايخضع لضريبة القيم المنقولة ، ليس ربح تلك الهيئات ، ولكن ما يحصل عليه أشخاص معينون مما توزعه ، وبذا تسرى الضريبة مهما كان مصدر ذلك النتاج ، فتفرض الضريبة على ما توزعه

= دولى عقد فى المقر الدائم للأمم المتحدة بنيويورك . وغرضها العمل على الاسراع والتوسع فى اسهام الطاقة الذرية فى خدمة السلام والصحة والرخاء فى جميع أنحاء العالم . ومقرها مدينة فينا بالنمسا .

(١) راجع الفقرة ١٧٤ ص ١٦٠ ، فيما سبق .

هيئات لا تقصد إلى الربح ، كتوزيعات الجمعيات التعاونية وتتاج سندات وسلفيات الهيئات العامة .

وتحدد قيمة الايراد الخاضع للضريبة وقت إجراء التوزيع ، فاذا وزعت الشركة أسهما مجانية على حملة سنداتها بدلا من الفوائد مثلا ، سرت الضريبة على القيمة الاسمية للأسهم الموزعة حتى ولو تغيرت تلك القيمة فيما بعد زيادة أو نقصاناً (١).

وقد نصت المادة ٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد تعديلها بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على أن يكون تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على الوجه الآتى :

(أولا) فيما يتعلق بالأسهم : بقيمة الربح المقرر توزيعه عن السهم فى أية صورة ، طبقا لما هو ثابت فى قرارات الجمعيات العمومية للمساهمين ، أو قرارات مجالس الإدارة ، أو فى تقارير الشركة وحساباتها وما يماثل ذلك من الوثائق .

(ثانيا) فيما يتعلق بالسندات أو السلف المشار اليها فى الفقرة ثالثاً من المادة الأولى : بمقدار الإيراد الموزع أو الفائدة أو أية ميزة أخرى .

(ثالثاً) فيما يتعلق بحصص الشركاء فى شركات التوصية : بما هو ثابت فى قرارات مجالس الإدارة، وإلا فطبقاً لإقرار يقدم فى ظرف ستين يوماً من تاريخ انتهاء سنة العمل ، متضمناً بيان الأرباح التى وزعت فعلا فى بحر السنة السابقة .

(رابعا) فيما يتعلق بالأنصبة و بمكافأة السداد: بقيمة الفرق بين سعر إصدار السلف والمبلغ الذى تسدد فعلا .

---

(١) وإذا أخذت الشركة على عاتقها تسديد الضريبة، فيحدد الإيراد الخاضع للضريبة برد القيمة الموزعة إلى قيمتها الإجمالية ، كما سبق توضيحه (أنظر الهامش (١) ص ١٦٦ فيما سبق) .

ويلاحظ على هذه المادة ما يأتى :

(١) أن مصلحة الضرائب غير مقيدة بالأرقام التى تذكرها الشركة فى إقراراتها كربح لأسهمها، أو كفائدة لسنداتها وسلفياتها أو كأنصبة أو مكافآت سداد ، بل لها أن تتبين مقدار الربح أو الفائدة أو النصيب أو مكافأة السداد من القرارات والحسابات وغير ذلك من الوثائق (١) ، أو فيما هو ثابت فى عقد القرض أو فى السند أو فى المخالصات الدالة على الوفاء بالفائدة ، أو فى أية وثيقة أخرى يعتمد عليها .

(٢) أنه ولو أن الفقرة (أولا) من المادة ٨ لا تشير إلا إلى كيفية تحديد ربح السهم ، إلا أنها تنطبق أيضا بالنسبة لتحديد باقى منتجات السهم ، وتحديد ما يخضع للضريبة مما يستولى عليه أعضاء مجالس الإدارة وكل صاحب نصيب مما ذكر فى المادة الأولى (رابعا) .

(٣) أن الذى يجب أن يقدم الاقرار المنصوص عليه فى الفقرة (ثالثا) من المادة ٨ هو الشركة ولو أن القانون لم يذكرها صراحة ، وذلك لأنها مكلفة بحجز مبلغ الضريبة وتوريده للخزانة العامة .

٢٤١ — وتنطبق القواعد المذكورة فى م ٨ على التوزيعات التى تجريها الشركات المصرية ، والشركات الأجنبية التى تعمل فى مصر، أما الشركات التى تعمل

---

(١) ولهذا الغرض نصت المادة ٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أنه : « على كل شركة أو منشأة أن تقدم إلى مصلحة الضرائب محاضر وملخصات القرارات التى تصدرها الجمعية العمومية ، وكذلك القرارات التى تصدر من مجلس الإدارة خاصة بتوزيع الأرباح ، وذلك فى ميعاد ثلاثين يوما من تاريخ صدورها » .

والمقصود بمصلحة الضرائب فى هذه المادة : مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز إدارة الشركة أو المنشأة أو الهيئة أو مقر محلها الرئيسى (م ٥ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

فى مصر وفى الخارج ، فإن الضريبة تسرى على توزيعاتها الحكمية طبقاً للمادة ١١ من القانون المعدلة بقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ ، إذ يفترض المشرع أن تلك الشركات قد وزعت فى مصر مبلغا يعادل مجموع أرباح السنة الذى تسرى عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (بعد خصم ١٠ ٪ منه) ، ويستعان فى تحديد تلك التوزيعات الحكمية بحسابات الشركة أو بقرارات جمعيتها العمومية أو مجلس إدارتها وغير ذلك من الوثائق .

وإذا كان الموزع مبلغا نقديا سرت الضريبة على رقمه كله ، أما إذا كان أسهما أو سندات فان الضريبة تسرى على قيمتها الاسمية ، وإذا كان مالا عينيا وجب تقدير قيمته ، ويستعان بأهل الخبرة فى ذلك عند الضرورة .

أما إيرادات القيم المنقولة الأجنبية الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة ٤ فتقدر على نسق تقدير إيرادات القيم المنقولة المصرية .

المبحث الخامس

الواقعة المنشئة للضريبة ، وسعرها ، وتحصيلها

§ ١ — الواقعة المنشئة للضريبة

٣٤٢ — الواقعة المنشئة للضريبة هى الحادثة المعينة التى تستحق الضريبة بوقوعها ، فهى تحدد اللحظة التى يصبح فيها صاحب الإيراد الخاضع للضريبة مدينا بقيمتها .

ولتعيين هذه اللحظة أهمية كبرى ، لأنها تحدد النظام الضريبي الواجب التطبيق من حيث السعر (١) والإعفاء وغيرهما ، ومنها يبدأ سريان التقادم المسقط لحق

---

(١) وقد راعت مصلحة الضرائب ذلك ، فجاء فى تعليماتها التفسيرية رقم ٢ على المادة ٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (التى حلت محل المنشور ٦٣ ، ٦٩) ما يأتى : « يتحدد سعر الضريبة بالسعر السارى فى تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للضريبة » .

الدولة فى اقتضاء الضريبة .

ويستفاد من العبارات المستعملة فى باب القيم المنقولة ، وبخاصة فى المادة ١٢ من القانون، أن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لنتاج الأسهم وحصص التأسيس وحصص الأرباح ومكافآت أعضاء مجالس الإدارة ، هى واقعة التوزيع ، أى وضع النتاج تحت تصرف صاحب الحق فيه وبعبارة أخرى انتقال النتاج من ذمة الهيئة التى قامت بالتوزيع إلى ذمة شخص آخر بحيث يكون كسبا لهذا الأخير، ولا يعنى ذلك وجوب قبض النتاج فعلا وإنما يكفى أن يكون فى استطاعة الممول الاستيلاء عليه ، كما لو قيد النتاج لحسابه مثلا (١) .

أما بالنسبة لفوائد السندات والسلفيات ، فالواقعة المنشئة للضريبة هى استحقاق الفوائد ، فلا يشترط الدفع الفعلى لها وإنما تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة فى اليوم المحدد فى عقد القرض لسداد قيمة الفوائد ، لحلول هذا الأجل يكفى لإخراج الفوائد حكما من ذمة الشركة إلى ذمة المقرضين ، حتى ولو تأخر الدفع الفعلى عن هذا الأجل لسبب ما .

§ ٢ — سعر الضريبة

٢٤٣ — سعر الضريبة الحالى ١٧ ٪ ، وقد تقرر هذا السعر بمقتضى المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢ ، الذى نص على سريانه ابتداء من أول يناير ١٩٥٢ (٢) .

---

(١) وقد راعت مصلحة الضرائب ذلك ، فجاء فى تعليماتها التفسيرية رقم (١) على المادة ١٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (التى حلت محل المنشور رقم ٦٢ معدل منشور ٩٦) : «الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لنتاج الأسهم هى وضع قيمة التوزيع تحت تصرف المساهمين سواء تقرر التوزيع من مجلس الإدارة أو من الجمعية العمومية أو من أية سلطة أخرى تملك تقرير التوزيع . ويأخذ التوزيع المؤقت نفس الحكم .

كذلك تستحق ضريبة القيم المنقولة على حصص الشركاء الموصين فى شركات التوصية بمجرد وضعها تحت تصرفهم أو بقيدها لحساباتهم فى الشركة » .

(٢) كانت م ٧ عندما صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وقبل تعديلها تنص على أنه =

§ ٣ — تحصيل الضريبة

١ — بالنسبة الى الايرادات التى يتم توزيعها فى مصر

٢٤٤ — تحصل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة التى يتم توزيعها فى مصر بطريق الجباية من المصدر ، أو الحجز فى المنبع . وهذا ما نصت عليه المادة ١٠ من القانون ، إذ جاء بها : « على كل شركه أو منشأة أو هيئة أن تحجز مما يكون عليها دفعه من الأرباح والفوائد وغيرها مما تسرى عليه الضريبة بمقتضى المواد ١ و ٢ و ٣ من هذا القانون قيمة الضريبة المستحقة عليها لكى توردها مباشرة إلى مصلحة الضرائب » (١) .

وأضاف القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ إلى هذه المادة فقرة ثانية تنص على أنه فى حالة المزايا والتوزيعات غير النقدية تكون الشركة ملزمة أيضا بتوريد الضريبة المستحقة على أن تستوفيها من صاحب الشأن ولها فى هذا السبيل حق الحبس قانوناً .

= « حدد سعر الضريبة بعشرة فى المائة من الإيرادات التى تسرى الضريبة عليها ، على أنه « كتدبير مؤقت » لا تحصل الضريبة فى سنتى ١٩٣٨ و ١٩٣٩ إلا على أساس ٧ ٪ ثم على أساس ٨ ٪ ابتداء من سنة ١٩٤٠ و ٩ ٪ ابتداء من سنة ١٩٤١ و ١٠ ٪ ابتداء من سنة ١٩٤٢ » ثم صدر بعد ذلك القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٠ يلغى التدبير المؤقت المذكور ويجعل الضريبة تحصل بسعر ١٠ ٪ ابتداء أول يناير سنة ١٩٤٠ واستمر هذا السعر معمولا به حتى آخر سنة ١٩٤١ ثم رفع الى ١٢ ٪ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٤٢ وذلك بمقتضى القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٤٢ ، وظل هذا السعر سائدا حتى آخر سنة ١٩٤٩ ثم زيد إلى ١٤ ٪ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٠ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ . صدر بعد ذلك القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ فرفع السعر إلى ١٦ ٪ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ وظل السعر الأخير ساريا حتى عدل إلى ١٧ ٪ بمقتضى المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢ اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥٢ وهو السعر الحالى كما ذكرنا .

(١) المقصود بمصلحة الضرائب هنا مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز إدارة الشركة أو المنشأة أو الهيئة أو مقر محلها الرئيسى (اللائحة التنفيذية للقانون م ٥) .

ويترتب على مخالفة نص المادة ١٠ توقيع الجزاءات المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من المادة ٨٥ المعدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ : (غرامة لا تتجاوز مائة جنيه ، وتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة) .

يتضح من ذلك أنه ولو أن صاحب الايراد هو المدين بالضريبة ، إلا أن الشركة ملزمة بحجزها وتوريدها للخزانة العامة ، فاذا أهملت كانت مسئولة فى أموالها عن مبلغ الضريبة المستحقة (١) .

٢٤٥ — ميعاد استحقاق الضريبة : يستحق أداء الضريبة فى نفس المواعيد المقررة لسداد الايرادات التى تسرى عليها الضريبة ، ويجب أن يتم توريدها للخزانة العامة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تستحق فيه (م ١٢ من القانون) (٢) .

---

(١) سبب تكليف الشركة بخصم الضريبة وتوريدها للخزانة العامة هو مديونيتها للممول ، فاذا وفت الشركة بما فرضه القانون عليها ، بأن حجزت الضريبة ثم وردتها للخزانة العامة، وبعد ذلك دفعت صافى الإيراد ، بعد خصم الضريبة ، للممول ، ثم أصدر المشرع قانونا يرفع سعر الضريبة بأثر رجعى، فان مدين الممول لم يعد مدينا له ، ومن ثم ينعدم الأساس القانونى لتكليفه بحجز الضريبة فى المنبع ، ويكون المسئول عن فرق الضريبة هو الممول نفسه ، وليس على الشركة التزام بخصم الضريبة فى المنبع فى هذه الحالة . (فتوى شعبة الشئون المالية والاقتصادية بمجلس الدولة ، ٢١٩٠ فى ١٩٥٤/٥/١٦ — مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة السنة الثامنة إلى منتصف التاسعة رقم ٢١٧ ص ٢٤٤) . ذلك هو الأصل ، غير أن المشرع قد قرر قرينة قانونية ، بمقتضى القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤١ ، باعتبار مالك الورقة الحالى مالكا لها من وقت استحقاق الضريبة ، والزام الشركات والمنشآت المنصوص عليها فى م ١٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن تحجز لحساب الخزانة من أى مبلغ يكون عليها دفعه بعد صدور القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤١ ما يكون متأخرا للحكومة من الضرائب على التوزيعات السابقة ، على ما سنوضحه فيما بعد (أنظر الفقرة ٢٤٧ ، ص ٢٦٩ ، فيما يلى) .

(٢) أعدت مصلحة الضرائب نموذجا (رقم ٨ ضرائب) يقدم عند التسديد إلى مأمور =

ويترتب على مخالفة أحكام المادة ١٢ المذكورة توقيع الجزاءات المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة ٨٥ من القانون المعـــدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ (غـرامة لاتزيد على خمسين جنيهـا وتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة).

٢ – تحصيل الضريبة على إيرادات القيم المنقولة الأجنبية

٢٤٦ — من الواضح أن طريقـة الحجز فى المنبع، التى تصلح لجباية الضريبة على التوزيعات التى تجريها الشركات والهيئات العامة المصرية، والشركات الأجنبية، التى تعمل فى مصر، لا تصلح لجباية الضريبة على إيراد القيم المنقولة الأجنبية، لأن ذلك الإيراد يدفع فى بلاد أجنبية، وقد يتسلمه الممول مباشرة، أو يرسل اليه عن طريق أحد المصارف فى مصر، لذلك فرق المشرع بين حالتين.

(ا) حالة ما إذا قبض صاحب الإيراد إيراده بنفسـه، وعنـدئذ يلتزم شخصيا بأداء الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب فى ظرف خمسة عشر يوما من تسلم الإيراد، أو على الأكثر فى بحر ستين يوما من تاريخ الاستحقاق (م ١/١٣ من القانون و م ٩ من لائحته التنفيذية) (١).

= الضرائب المختص، بعد ملء البيانات المطلوبة به، أو تقدم بدلا منه كشوف تحتوى على كافة البيانات المطلوبة به — ويجب على مدير مجلس الإدارة المنتدب أو المدير إمضاء أو ختم النموذج رقم ٨ ضرائب المشار اليه أو الكشوف التى تحل محله (اللائحة التنفيذية للقانون، م ٦).

(١) تنص م ١٣ من القانون رقم ١٤ لسـنة ١٩٣٩ على أنه: « فيما يتعلق بايرادات القيم الأجنبية الخاضعة للضريبة بمقتضى المادة الرابعة من هذا القانون يكون على صاحب الإيراد الذى تسرى عليه الضريبة أن يؤدى قيمتها لمصلحة الضرائب فى ظرف خمسة عشر يوما من تسلمه أو على الأكثر فى بحر ستين يوما من تاريخ الاستحقاق.

« وفضلا عن ذلك فانه على كل مصرف أو شركة أو محل يقبض مباشرة أو بواسطة غيره أى مبلغ من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة الرابعة المذكورة أن يحجز منه قيمة الضريبة المستحقة عليه لكى يؤديها لمصلحة الضرائب ». =

(ب) حالة ما إذا حصله له أحد المصارف أو الشركات أو المحال الكائنة فى مصر وعندئذ يلتزم المصرف أو الشركة أو المحل الذى حصل الايراد ، بحجز مبلغ الضريبة وتوريدها للخزانة العامة ويكون التوريد شهرياً فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر عما حجز لحساب المصلحة أثناء الشهر السابق (م ١٣/٢ وم ١٤ من القانون وم ١٠ من لائحته التنفيذية) (١) .

= وتنص م ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما يأتى « تنفيذاً لأحكام المادة ١٣ فقرة أولى من القانون يجب على صاحب الايراد الذى تسرى عليه الضريبة المقررة فى المادة الرابعة أن يؤدى قيمة الضريبة المستحقة إلى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل إقامته إن كان من آحاد الناس أو مقر الإدارة أو المحل الرئيسى إن كان شركة أو منشأة ، ويجب أن يقرن الدفع ببيان موقع عليه يوضح به نوع الإيرادات المسددة الضريبة عنها ومصادر تلك الإيرادات » .

(١) تنص المادة ١٤ من القانون على أنه : «على الشركات والمصارف والمحال المشار اليها فى المادة السابقة أن تورد إلى مصلحة الضرائب فى الخمسة عشر يوما الأولى فى كل شهر ما تكون قد حجزته لحسابها فى خلال الشهر السابق طبقاً للفقرة الأخيرة من المادة السابقة » .

أما المادة ١٠ من اللائحة التنفيذية فتنص على أنه : « تنفيذاً لأحكام المادة ١٣ فقرة ثانية ولأحكام المادة ١٤ من القانون يجب على كل مصرف أو شركة أو محل يطلب اليه أن يحصل مباشرة أو بواسطة غيره أى مبلغ من الايرادات المبينة فى المادة الرابعة من القانون أن يكلف الطالب تقديم حافظة موقعاً منه عليها مبيناً بها نوع وقيمة الايراد المطلوب تحصيله وعليه بعد تحصيل الايراد أن يؤشر على الحافظة بقيمة الضريبة التى حجزها طبقاً للقانون من الايراد المتحصل ، على أنه إذا دفع الايراد إلى الطالب من قبل تحصيله فعليه أن يحجز منه قيمة الضريبة وقت الدفع وأن يوردها إلى المصلحة فى الموعد المحدد فى المادة الرابعة عشرة من القانون ، ويجب على المصرف أو الشركة أو المحل أن يمسك دفتراً منمر الصفحات ومؤشراً على كل صحيفة منه بتوقيع موظف مسئول يدون فيه يومياً بغير بياض ولا شطب كل عملية من العمليات المنصوص عنها فى الفقرة الثانية من المادة ١٣ من القانون .

«وعليه أن يبقى الحوافظ والدفاتر مدة عامين لاطلاع موظفى مصلحة الضرائب إن رأوا ضرورة لذلك ، ويقوم المحل أو المصرف أو الشركة فى خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر بتوريد المبالغ المحجوزة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز إدارته أو محله الرئيسى ومعها صورة من محتويات الدفتر سالف الذكر الخاصة بما استقطع من الضرائب خلال الشهر الماضى» .

ويترتب على مخالفة أحكام المادة ١٣ توقيع الجزاءات المنصوص عليهما فى الفقرة الثانية من المادة ٨٥ معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ ، كما يترتب على مخالفة أحكام المادة ١٤ توقيع الجزاءات المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة المذكورة ، وقد سبقت الإشارة اليها .

٣ – تحصيل الضرائب المتأخرة

٢٤٧ — نصت المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على سريان الضريبة على جميع إيرادات رءوس الأموال المنقولة التى استحقت أو تستحق اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ ولما كان القانون قد صدر فى ٢٣ يناير سنة ١٩٣٩ ونشر فى الوقائع المصرية فى ٢٦ يناير فمعنى ذلك أن للقانون أثراً رجعيا.

وقد ترتب على تقرير هذا الأثر الرجعى للقانون وقوع بعض الصعاب فى العمل ، إذ أن الشركات التى تقوم بتوزيع الإيرادات يلزمها القانون بحجز الضريبة من الإيراد قبل دفعه ، فاذا كانت الشركة قد قامت بتوزيعات فى المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ حتى ٢٦ يناير سنة ١٩٣٩ على أصحاب الأسهم لحاملها ، فانه قد يتعذر على الشركة أن تعرف حملة تلك الأسهم حتى تحصل منهم الضريبه المستحقة ، وتوردها لمصلحة الضرائب . وتذليلا لتلك الصعوبة صدر القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤١ فى ٢٩ يوليه مقرراً قرينة قانونية على ملكية صاحب الورقة الحالى لها من وقت استحقاق الضريبة و التزامه بدفع الضرائب المتأخرة ، على أنه أباح له أن يثبت أن ملكيته للورقة لاحقة لتاريخ استحقاق الضريبة وبهذا يرد إليه ما تحجزه الشركة من الضريبة (١) وذلك فى حدود مدة التقادم .

---

(١) نصت المادة الأولى من القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤١ المذكورة على أنه : « إذا كانت الضرائب المستحقة على إيرادات القيم المنقولة بمقتضى أحكام الباب الأول من الكتاب =

فاذا وزعت شركة ما فى أول مارس سنة ١٩٦٥ ربحاً على حملة أسهمها ، وخصمت منه الضريبة على اعتبار سعرها الحالى ١٧ ٪ ، ثم فرض أن صدر قانون فى أول يوليه سنة ١٩٦٥ يرفع السعر إلى ١٩ ٪ وينص على تطبيق السعر الجديد ابتداء من أول يناير سنة ١٩٦٥ ، فان على الشركة أن تحجز الفرق عند صرف الأرباح فى مارس سنة ١٩٦٦ من حامل السهم وقتئذ (١) ، وعلى هذا الأخير أن يقيم الدليل على أنه لم يكن مالكا للسهم فى أول مارس سنة ١٩٦٥ ، وأنه حصل عليه بعد توزيع الربح ، حتى ترد إليه الضريبة (٢) ، ولا يعلق حقه

= الأول من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أو أى تشريع معدل لها، لم تحجز عند صرف إيراد من إيرادات القيم المنقولة الخاضعة للضريبة أو لم تؤد كاملة ، فالمالك الحالى لتلك القيم المنقولة ، يفرض فيما يتعلق بتنفيذ القانون المذكور ، أنه مالك لها من الوقت الذى استحقت فيه الضريبة ما لم يثبت عكس ذلك

« وعلى ذلك يجب على الشركات والمنشآت والهيئات المنصوص عليها فى المادة العاشرة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن تحجز لحساب الخزانة من أى مبلغ يكون عليها دفعه بعد صدور هذا القانون ما يكون متأخرا للحكومة من الضرائب على التوزيعات السابقة .

« على أنه إذا أقام الممول الدليل على أنه لم يكن فى تاريخ حصول التوزيعات المذكورة مالكا للقيم المنقولة الخاضعة للضريبة ردت إليه مصلحة الضرائب المبالغ المحصلة منه بغير حق » .

(١) يجب على الشركات والهيئات المكلفة بحجز الضريبة طبقا للمادتين ١٠ و١٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن تورد الفروق إلى مصلحة الضرائب ، حجزا من أول توزيع يحدث بعد رفع السعر .

أما فيما يتعلق بأصحاب إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الأجنبية الذين يقبضون تلك الايرادات بغير وساطة الهيئات والمنشآت المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من المادة ١٣ من القانون ، فيطالبون مباشرة بتسديد الفروق المستحقة عليهم ، أو إثبات عكس القرينة القانونية (مصلحة الضرائب — تعليمات تفسيرية رقم ٣ على المادة ٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تحل محل المنشور رقم ١٥٦) .

(٢) ترفع طلبات رد الضريبة للادارة العامة لمصلحة الضرائب بعد استيفاء مسوغات الرد وأهمها : (ا) فواتير شراء القيم المنقولة ، (ب) أشعار المصرف بخصم الضريبة المتأخرة من الإيراد الموزع ، (حـ) بيان قيمة كل كوبون وتاريخ استحقاقه. وعلى العموم كل مستند لازم —

فى الاسترداد على امكان تحصيل الضريبة المتأخرة ممن تجب عليه (١) .

§ ٤ — الاختصاص بنظر المنازعات الخاصة بالضريبة

٣٤٨ — لا تعرض المنازعات الخاصة بهذه الضريبة على لجان الطعن التى سيرد ذكرها عند الكلام على المنازعات الخاصة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، إذ لم يرد لتلك اللجان أو لغيرها ذكر فى الكتاب الأول من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بشأن الضريبة على رءوس الأموال المنقولة ، بل تتبع بشأنها الإجراءات المنصوص عليها فى قانون المرافعات ، فترفع الدعوى مباشرة إلى المحكمة المختصة بناء على طلب المدعى بصحيفة تعلن للمدعى عليه على يد أحد المحضرين (م ٦٩ مرافعات) .

وهذا لا يمس مانصت عليه المادة ٨ - سابعا من قانون مجلس الدولة الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ من إخضاعها لاختصاصه، لأن هذا النص موقوف إلى حين صدور قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائى بالمجلس (م٢ /٣ منالقرار بقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ المشار إليه) (٢) .

= لاثبات عدم التزام الممول بالضريبة المتأخرة (مصلحة الضرائب، تعليمات تفسيرية رقم ٤ على المادة ١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تحل محل المنشور رقم ٧٨ والكتاب الدورى رقم ٤٦).

(١) يلزم دائما فى تطبيق القانون ٤١ لسنة ١٩٤١ فصل البت فى موضوع طلب رد المبالغ المحصلة بغير حق عن موضوع السعى فى تحصيل الضريبة المتأخرة ممن يقع عليه عبؤها ، وذلك لأن حق الممول فى الاسترداد ثابت بمقتضى نص الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤١ ، ولا يجوز مطلقا تعليقه على إمكان تحصيل الضريبة المتأخرة ممن يقع عليه عبؤها (مصلحة الضرائب ، التعليمات التفسيرية المذكورة فى الهامش السابق).

ويمكن التعرف على الممولين الذين كانوا يملكون الأوراق المالية أثناء إجراء التوزيعات التى تستحق عنها الضريبة المتأخرة عن طريق السماسرة الذين توسطوا فى تداول الأوراق المالية المذكورة ، ويستدل عليهم من فواتير الشراء .

(٢) وقد أخذت بهذا الرأى محكمة استئناف الاسكندرية فى حكم لها بتاريخ ٢٦ ديسمبر سنة ١٩٦٠ فى القضية رقم ١٠٧ سنة ١٦ .

باقى المسائل الأخرى المتعلقة بالضريبة ، كضمانات التحصيل ، والتقادم ، وفوائد تأخير توريدها ، سنبحثها عند الكلام على الأحكام العامة المشتركة بين جميع الضرائب على الثروة المنقولة .

المبحث السادس

الضرائب والرسوم الأخرى التى تحصل إلى جانب ضريبة القيم المنقولة

٢٤٩ — تحصل إلى جانب الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بعض الضرائب والرسوم ، لايزال بعضها موجودا والغى البعض الآخر . وأهمها : الضريبة الإضافية للدفاع ، والضريبة الاضافية على الثروة المنقولة التى تقرر لصالح المجالس المحلية ، ورسم الدمغة على الأوراق المالية المصرية المتداولة فى البورصة وما فى حكمها ، والضريبة الإضافية على ما يتقاضاه أعضاء مجالس الادارة فى الشركات المساهمة، وقد ألغيت الضريبة الأخيرة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠١ لسنة ١٩٦٠ [1] .

(١) فرضت لأول مرة بالقرار بقانون رقم ١٥٣ لسنة ١٩٥٧، الذى ألغى فيما بعد لغموض بعض أحكامه ، وحل محله القرار بقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٨ ، علاوة على الضرائب المقررة، وهى ضريبة إضافية سنوية على جميع ما يتقاضاه أعضاء مجالس الادارة فى الشركات المساهمة من مرتبات أومكافآت أو بدل حضور أوغير ذلك من المبالغ المشار اليها فى المادة الأولى (البند رابعا) والمادة ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وكان سعر هذه الضريبة كالآتى (ويطبق بعد خصم الضرائب الأخرى المقررة عليها قانونا ماعدا الضريبة العامة على الايراد والضريبة الاضافية للدفاع المقررة علىوعائها والضريبة المقررة بالقانونذاته «٩٩ لسنة ١٩٥٨ »)، وهى نفس الشرائح والأسعار التى وردت فى القرار بقانون رقم ١٥٣ لسنة ١٩٥٧ . واستحقت الضريبة لأول مرة فى أول ينايرسنة ١٩٥٨ عن إيرادات سنة ١٩٥٧ بأكملها :

١٠ ./ عن الشريحة التى تزيد على ٢٠٠٠ جنيه وتصل إلى ٣٠٠٠ جنيه
١٥ ./ عن الشريحة التى تزيد على ٣٠٠٠ جنيه وتصل إلى ٤٠٠٠ جنيه
٢٥ ./ عن الشريحة التى تزيد على ٤٠٠٠ جنيه وتصل إلى ٦٠٠٠ جنيه
٤٠ ./ عن الشريحة التى تزيد على ٦٠٠٠ جنيه وتصل إلى ٨٠٠٠ جنيه
=

§ ١ — الضريبة الإضافية للدفاع

٢٥٠ — فرضت هذه الضريبة ، كما سبق ، بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ ، المعدل بالقرار بقانون رقم ٢٦٦ لسنة ١٩٦٠ ، بنسبة ٣٫٥ ٪ من وعاء الضريبة الأصلية ، على أن تسرى على كل إيراد يستحق أو يتم توزيعه اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٥٦ ، وقد ضوعف هذا السعر فأصبح ٧ ٪ اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٦٢ بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٦٢. وتحصل مع الضريبة الأصلية وفى مواعيدها ، وتأخذ حكمها ويسرى عليها جميع أحكام القوانين الخاصة بالضريبة الأصلية ، سواء تعلقت بتحديد الايرادات أو بالاعفاءات أو بالاجراءات أو بطرق التحصيل أو بغير ذلك . وتؤدى حصيلتها للخزانة العامة .

§ ٢ — الضريبة الاضافية لصالح الهيئات المحلية

٢٥١ — تنص المادة ٢٩ (ا) /٢ من قانون نظام الادارة المحلية (معدلة بالقرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٣) على أن موارد مجلس المحافظة ، تشمل ، من بين ما تشمله نصيب المجلس فى الضريبة الاضافية على الثروة المنقولة ، ويكون تحديد سعر هذه الضريبة الاضافية بقرار من مجلس المحافظة إذا لم تجاوز ٥ ٪ من الضريبة الأصلية وبقرار من الوزير المختص بعد موافقة اللجنة الوزارية

= ٦٠ ٪ عن الشريحة التى تزيد على ٨٠٠٠ جنيه وتصل إلى ١٠٫٠٠٠ جنيه .

٨٠ ٪ عن الشريحة التى تزيد على ١٠٫٠٠٠ جنيه .

وقد ألغى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٨ بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠١ لسنة ١٩٦٠ الذى نص فيه على العمل به اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦١ عن إيرادات سنة ١٩٦٠ أى أن الضريبة طبقت على إيرادات السنوات ١٩٥٧ ، ١٩٥٨ ، ١٩٥٩ (راجع ما سبق قوله عن هذه الضريبة بالفقرة ٦١ ، ص٧٠ فيما سبق).

للادارة المحلية إذا جاوزت ٥ ٪ بشرط ألا تزيد على ١٠ ٪ ، ومازاد على ذلك فى حدود ١٥ ٪ يكون بقرار من رئيس الجمهورية بعد الاتفاق بين الوزير المختص ووزير الخزانة .

ويختص المجلس بنصف حصيلة هذه الضريبة الاضافية ، ويودع النصف الآخر فى رصيد الايرادات المشتركة .

وإذا اختلف المركز الرئيسى لاحدى المنشآت عن مركز نشاطها الفعلى ، اختص مجلس المحافظة الكائن فى دائرته مركز النشاط الفعلى بفرض الضريبة ، واحتفظ بنصف حصيلتها وأودع النصف الآخر فى رصيد الايرادات المشتركة (م ٢٩ (ا) (٢) معدلة بالقرار بقانون رقم ١٥١ لسنة ١٩٦١) .

ويشمل رصيد الايرادات المشتركة إلى جانب نصف حصيلة الضريبة الاضافية على الثروة المنقولة المشار إليه ، نصف حصيلة الضريبة الاضافية على الصادر والوارد المذكورة فى الفقرة (١) من البند (ا) من المادة ٢٩ المذكورة (١) ، ويكون توزيع رصيد الايرادات المشتركة من هذين الموردين على مجالس المحافظات بواسطة اللجنة الوزارية للادارة المحلية بناء على عرض الوزير المختص. ويقرر مجلس المحافظة نصيبا من موارده ، بما فيها نصيبه فى رصيد الايرادات المشتركة المشار إليه لمجالس المدن والمجالس القروية الداخلة فى دائرة المحافظة مع مراعاة ظروف كل مجلس واحتياجاته .

---

(١) صدر فى ١٢ أغسطس سنة ١٩٦٣ ثلاثة قرارات جمهورية : رقم ١٦٥١ ويحدد سعر الضريبة الاضافية على الصادر والوارد بنسبة ٣ ٪ من قيمة الضريبة الأصلية وتحصل معها ويعمل به من تاريخ نشره (الجريدة الرسمية ، العدد ١٩٠ بتاريخ ١٩٦٣/٨/٢٤) - ورقم ١٦٥٢ و١٦٥٣ يحددان على التوالى سعر الضريبة الاضافية على ضرائب الأطيان ، والضريبة الاضافية على الثروة المنقولة ، فى جميع المحافظات بنسبة ١٥ ٪ من الضريبة الأصلية ، تحصل معها فى مواعيدها وبنفس الكيفية . ويعمل بها من تاريخ نشرها (الجريدة الرسمية ، العدد ١٨٢ بتاريخ ١٩٦٣/٨/١٤) .

٢٥٢ — وكان للمجلس البلدى فى كل من مدن القاهرة والاسكندرية وبور سعيد أن يفرض فى دائرة اختصاصه أجزاء مئوية إضافية إلى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة لغاية ١٠ ٪ على الأكثر من قيمة ما يحصل منها فى دائرة كل من المدن الثلاثة (١) .

ولم تكن قرارات المجلس ، فى شأن فرض تلك الأجزاء المئوية ، أو تعديلها بالتخفيض أو الزيادة ، أو إلغائها ، نافذة إلا بعد التصديق عليها من رئيس الجمهورية (مجلس الوزراء فيما سبق) .

وكانت هذه الأجزاء الاضافية قد تقررت بنسبة ١٠ ٪ من قيمة ما يحصل منها فى دائرة كل من مدينتى القاهرة والاسكندرية (٢) .

§ ٣ — رسم الدمغة على الأوراق المالية المصرية وما فى حكمها

٢٥٣ — فرض المشرع المصرى رسم دمغة سنويا على الأوراق المالية المصرية وما فى حكمها ، بمقتضى المادة ١ (ا) من الفصل الثالث للجدول رقم ٢ الملحق بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم دمغة ، معدلة بالقرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٦٢ . وهذا الرسم فى الحقيقة ضريبة مباشرة إضافية على إيراد السندات أيا كانت جهة إصدارها ، وجميع أسهم الشركات المتمتعة بجنسية الجمهورية العربية

---

(١) الفقرة (ج) من المادة ٢١ من كل من القوانين رقم ١٤٥ لسنة ١٩٤٩ المعدل بالقانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥٦ بالنسبة للمجلس البلدى لمدينة القاهرة ، ورقم ٩٨ لسنة ١٩٥٠ المعدل بالقانون رقم ٢١٤ لسنة ١٩٥٦ بالنسبة للمجلس البلدى لمدينة الاسكندرية ، ورقم ١٤٨ لسنة ١٩٥٠ المعدل بالقانون رقم ٢٨٧ لسنة ١٩٥٦ بالنسبة للمجلس البلدى لمدينة بورسعيد .

(٢) قرار مجلس الوزراء بتاريخ ١٨ مارس سنة ١٩٥١ بالموافقة على قرار المجلس البلدى لمدينة القاهرة ، وقراره فى ٢٨ مايو سنة ١٩٥٢ بالموافقة على رفع الرسم الاضافى السابق فرضه إلى ١٠ ٪ بالنسبة لمدينة الاسكندرية .

المتحدة ، والشركات الأجنبية التى مقرها فى مصر ، أو التى يكون غرضها الرئيسى أو الوحيد استثمار منشأة فى مصر ولو كان مقرها فى الخارج، إذ أن سعره مقداره واحد فى الألف من قيمة هذه الأوراق السوقية إذا كانت مقيدة فى التسعيرة الرسمية للبورصة ، واثنين فى الألف من قيمتها الاسمية إذا لم تكن مقيدة بها ، ويستحق هذا الرسم فى أول يناير من كل سنة مقدما ، ويقع على عاتق حامل الورقة المالية ، وتقوم الشركات والهيئات التى أصدرت الأوراق بحجزه وتوريده إلى مصلحة الضرائب (١) .

---

(١) تنص المادة ١ (١) من الفصل الثالث للجدول رقم ٢ الملحق بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، بتقرير رسم دمغة ، بعد تعديلها بالقرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٦٢ ، على أنه :

« مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة ، تخضع السندات أيا كانت جهة إصدارها وجميع أسهم الشركات المتمتعة بجنسية الجمهورية العربية المتحدة لرسم دمغة سنوى مقداره واحد فى الألف من قيمتها إذا كانت مقيدة فى البورصة .

« فاذا كانت الأوراق المذكورة غير مقيدة بالتسعيرة الرسمية للبورصة . أو كانت مقيدة بها ولكن مصلحة الضرائب ترى أن العمليات التى تمت بشأنها فى البورصة من القلة بحيث لا يصح اتخاذ متوسط الأسعار الرسمية مقياسا صحيحا لقيمتها الحقيقية ، فيحسب الرسم النسبى على هذه الأوراق على أساس اثنين فى الألف من قيمتها الاسمية ، على أن يخفض الرسم فى السنتين الأوليين من بدء الشركة إلى واحد فى الألف من هذه القيمة .

« ويسرى على حصص التأسيس التى تصدرها الشركات والهيئات المذكورة الحكم المبين فى الفقرة الأولى إذا كانت مقيدة فى البورصة . أما إذا كانت غير مقيدة فيفرض عليها رسم نوعى قدره عشرة قروش عن كل حصة .

« وفيما يتعلق بتطبيق رسم الدمغة المذكور تعد فى حكم الشركة المصرية :

(أولا) كل شركة أجنبية يكون مقرها باقليم مصر ، ولو كانت تتناول أعمالها بلادا أخرى .

(ثانيا) كل شركة أجنبية يكون غرضها الوحيد ، أو غرضها الرئيسى استثمار منشأة فى اقليم مصر ، ولو كان مقرها فى الخارج .

« وتخضع لهذا الرسم الحصص أو الأنصبة أو ماعاثلها التى يقسم اليها رأس المال فى الشركات الأجنبية ذات المسئولية المحدودة ، أو الشركات الخاصة ذات المسئولية المحدودة أو غيرها ، إذا مثلت فى أوراق مالية ، سواء أكانت قابلة للتداول بطبيعتها أم كانت غير قابلة للتداول .

وهذا الرسم هو غير الرسم المستحق على عمليات بيع وشراء الأوراق المالية.

= « ويحسب الرسم السنوى فيما يتعلق بالأوراق غير المقيدة بتسعيرة البورصة على مجموع قيمة الأوراق المذكورة ، وفيما يتعلق بالأوراق المقيدة بها على مجموع قيمة الأوراق المتداولة منها فى مصر بشرط ألا تقل عن نصف مجموع الأوراق الصادرة من الهيئة أو الشركة صاحبة الشأن . وللافادة من هذا الحكم يجب على الهيئة أو الشركة صاحبة الشأن أن تقيم الدليل لدى مصلحة الضرائب على أن جزءا من أوراقها لا يقل عن ٢٥ ٪ من المجموع متداول فى الخارج — فاذا كان الجزء المتداول فى الخارج يقل عن ٢٥ ٪ ، يستحق الرسم على مجموع الأوراق . ويعمل بالتقدير الذى يحصل عن الجزء المتداول فى الخارج لمدة ثلاث سنوات .

« ويكون تحديد قيمة الأوراق المقبولة فى التسعيرة ببورصة القاهرة أو ببورصة الإسكندرية من واقع متوسط الأسعار الرسمية فى خلال الستة الأشهر السابقة على التاريخ المحدد لأداء الرسوم .

« ويقع عبء هذا الرسم على حامل السهم أو السند أو حصة التأسيس ، وتقوم بأدائه الشركات أو الهيئات التى اصدرت تلك الأسهم أو السندات أو حصص التأسيس ، وكل اتفاق يخالف ذلك يقع باطلا ، ولا يترتب عليه أى أثر .

وتنص المادة ٢ من الفصل الثالث للجدول رقم ٢ المشار اليه على أن « يستحق رسم الدمغة النسبي السنوى المبين فى الفقرة (١) من المادة السابقة مقدما ، ويكون حقا مكتسبا للخزانة بمجرد حلول ميعاده ، ولا يكون محلا للرد لأى سبب من الأسباب . وعلى الهيئة أو الشركة صاحبة الشأن أن تورده لمصلحة الضرائب فى الخمسة عشر يوما الأولى من شهر يناير ، وفيما يتعلق بالشركات الجديدة التى تنشأ بعد أول يناير يستحق الرسم بنسبة المدة الباقية من السنة مع اهمال كسور الشهر ، ويجب توريد الرسم المذكور لمصلحة الضرائب فى الخمسة عشر يوما التالية لتأسيس الشركه .

« ويستحق رسم الدمغة النسبي السنوى من يوم مزاولة الشركة عملها أو من يوم صدور المرسوم بتأسيسها أيهما أسبق .

« فاذا لم تؤد إحدى الشركات أو الجماعات رسم الدمغة فى المواعيد المقررة وكانت أوراقها من الأوراق المقيدة فى التسعيرة الرسمية ، فعلى لجنة البورصة بناء على طلب وزير الخزانة وقف قيد أوراقها فى التسعيرة وذلك بغير اخلال بحق الحكومة فى المطالبة بالرسم المذكور ، وبغير اخلاله بالجزاءات الجنائية والمدنية المقررة فى هذا القانون .

« فاذا لم يؤد الرسم والتعويضات والغرامات إن وجدت فى خلال ثلاثة أشهر من تاريخ الوقف فعلى اللجنة أن تشطب الأوراق من التسعيرة » .

الفصل الثانى

الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

المطلب الاول

تعريف الضريبة

٢٥٤ – مقدمة: أراد المشرع بفرض هذه الضريبة أن يحقق المساواة بين الصور المختلفة لتوظيف رءوس الأموال ، فلم يكن من العدل أن تفرض ضريبة على إيراد القيم المنقولة وتترك فوائد الديون . يضاف إلى ذلك أن فرض الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، وعدم فرضها على فوائد الديون ، يؤدى إلى حد ما ، إلى تفضيل أصحاب رءوس الأموال توظيف أموالهم فى شكل قروض على استثمارها فى شراء القيم المنقولة ، وليس هذا فى صالح الاقتصاد القومى .

على أنه لم يكن ثمة مايدعو لإفراد ضريبة خاصة لفوائد الديون والودائع والتأمينات ، إذ أنها لم تخرج عن كونها إيرادات ناتجة عن رأس المال البحت الذى لم يمتزج بالعمل ، وكان يكفى أن تطبق عليها الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، وهى ضريبة على إيرادات ناتجة عن رأس المال البحت ، كما رأينا .

غير أن المشرع المصرى نقل تشريع الضرائب على الثروة المنقولة من التشريع الضريبى الفرنسى قبل تعديله سنة ١٩٤٨ ، وكان هذا التشريع يفرق بين نتاج القروض والسلفيات التى يكون المدين فيها شركة أموال أو هيئة عامة ،

وبين نتاج القروض والسلفيات التى يكون المدين فيها شركة تضامن أو فرداً ، وكان يخضع كلا منهما لضريبة خاصة ، ويرجع ذلك إلى أسباب تاريخية . ذلك أنه لما ازدادت النفقات العامة أثناء الحرب مع بروسيا (١٨٧٠ — ١٨٧١) وبعد انتهائها احتاجت الدولة إلى مزيد من الايرادات ، وتقدمت الحكومة الفرنسية إلى البرلمان بمشروع قانون بفرض ضرائب نوعية على فروع الدخل المختلفة وإلى جانبها ضريبة عامة على الايراد (١) . فلم يوافق البرلمان إلا على ضريبة نوعية واحدة هى الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، وكان ذلك سنة ١٨٧٢ ، وجعلها تسرى على نتاج الأسهم والسندات والسلفيات التى يكون المدين فيها شركة مساهمة أو هيئة عامة .

ولما جاءت الحرب العالمية الأولى (١٩١٤ - ١٩١٨) واضطرت فرنسا إلى إعادة النظر فى نظام ضرائبها لتعديله ، استقر الرأى على ابقاء الضريبة على إيراد القيم المنقولة لاعتياد المكلفين عليها ، وفرض ضرائب نوعية أخرى وضريبة عامة على الايراد ، ومن بين الضرائب النوعية التى فرضت الضريبة على فوائد الديون التى يكون المدين فيها شركة تضامن أو فردا من الناس ، ولم ير أن يدمجها مع الضريبة على إيراد القيم المنقولة .

وقد كان حريا بالمشرع المصرى — ولم تمر مصر بالظروف التى مرت بها فرنسا — أن يفرض ضريبة واحدة تسرى على إيرادات القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات ، ولكنه نقل التشريع الفرنسى كما هو ، دون أن يراعى اختلاف الظروف .

(١) لم يكن فى فرنسا فى ذلك الوقت ، ومنذ ثورة سنة ١٧٨٩ ، سوى أربع ضرائب عرفت باسم « الأربعة القديمة : les quatre vieilles » وهى الضريبة العقارية على الدخل العقارى ، والضريبة الشخصية المنقولة ، وضريبة المهن (الباطنطا) ، وضريبة الأبواب والنوافذ ، وكانت كلها تقع على المظاهر الخارجية .

٢٥٥ — تعريف الضريبة: الضريبة على فوائد الديون كالضريبة على إيراد القيم المنقولة ، ضريبة مباشرة على الايراد الفعلى الاجمالى ، وهى ضريبة نوعية ، عينية ، غير سنوية .

وتعتبر هذه الضريبة مكملة للضريبة السابقة ، فلا يجوز أن تسرى أحداهما على نفس الايراد الذى تسرى عليه الأخرى .

المطلب الثانى

خصائص الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات

تتميز الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات بالخصائص الآتية :

٢٥٦ — أولا — أنها ضريبة مباشرة نوعية عينية: تسرى هذه الضريبة على نوع معين من الايرادات هو فوائد الديون ، وفوائد الودائع ، وفوائد التأمينات.

وهى ضريبة عينية كالضريبة السابقة ، تلحق المادة الخاضعة لها دون نظر إلى حالة صاحب الايراد ، ولا إلى اعبائه الشخصية أو العائلية ، فلا يخصم من الايراد أى مبلغ كحد أدنى للدخل ، أو للاعباء العائلية .

وهى تسرى على الايراد الاجمالى وليس الصافى ، فقد نصت المادة ١٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن : « تحصل الضريبة على المجموع الكلى للفوائد » ، فلا يسمح بخصم ما يكون الممول قد انفقه فى سبيل الحصول على الايراد من عمولة أو غير ذلك ، وإذا كانت المبالغ التى أودعها الممول كتأمين مثلا قد سبق له اقتراضها ويدفع عنها فائدة ، فلا تخصم هذه الفائدة من الفائدة التى يتسلمها هو عن التأمين والتى تخضع للضريبة ، وإذا كان القرض مضمونا برهن وأتفق على أن تكون مصاريف قيد الرهن أو تجديده أو شطبه على عاتق الدائن فانها لا تخصم من الفوائد التى تسرى عليها الضريبة .

وسعر هذه الضريبة نسبى كسعر الضريبة السابقة .

٢٥٧ — ثانيا – أنها مفروضة على الايراد الفعلى : تشترك هذه الضريبة مع ضريبة القيم المنقولة فى أن كلا منهما مفروضة على الايراد الفعلى ، وليس على إيراد مقدر كما هو الحال بالنسبة إلى ضريبة الأطيان وضريبة العقارات المبنية .

٢٨٥ — ثالثا – أنها تسرى على الفوائد فقط : لاتسرى الضريبة إلاعلى الفائدة أى المبلغ الذى يلتزم المدين بدفعه فى فترات معينة فوق تعهده برد أصل الدين، فاذا فرض وكان للدين نتاج آخر غيرالفائدة فلاتسرى الضريبة عليه، وفى هذا تختلف ضريبة فوائد الديون عن ضريبة القيم المنقولة التى تسرى على الفوائد وغيرها مما تنتجه السندات والاذونات والسلفيات المعتبرة من القيم المنقولة .

٢٥٩ — رابعا – أنها تجمع بين مبدأ التبعية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية : هذه الضريبة كسابقتها تقوم أولا على مبدأ التبعية الاقتصادية ، إذ تسرى على فوائد الأموال المستثمرة فى مصر فى صورة ديون أو ودائع أو تأمينات ، ولو كان أصحابها من الأجانب غيرالمستوطنين أو المقيمين بمصر (م ١٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

وهى تقوم ثانيا على مبدأ التبعية السياسية إذ تسرى على فوائد الديون والودائع والتأمينات المطلوبة لمصريين أيا كان محل إقامتهم ولو كانت عن أموال مستثمرة فى الخارج (م ١٥ / ١ من القانون) .

وهى تقوم ثالثا على مبدأ التبعية الاجتماعية إذ يلزم بها الأجانب المتوطنون فى مصر أو المقيمون بها عادة ولو كانت الفوائد ناتجة عن أموال مستثمرة فى الخارج فى صورة ديون أو ودائع أو تأمينات (م ١٥/١ من القانون).

٢٦٠ — خامسا – أنها غير سنوية : هذه الضريبة تشبه ضريبة القيم المنقولة أيضا فى كونها غير سنوية ، فهى تستحق على كل فائدة تدفع فى أى وقت

من السنة بالسعر السائد وقت الوفاء بالفائدة ، غير أنها تختلف عن ضريبة القيم المنقولة من حيث الواقعة المنشئة لكل منهما : فالواقعة المنشئة لضريبة القيم المنقولة هى واقعة التوزيع بالنسبة لايراد الأسهم وحصص التأسيس ، وواقعة الاستحقاق بالنسبة لفوائد السندات والسلفيات. أما الواقعة المنشئة للضريبة على فوائد الديون فهى واقعـــة الوفاء أى الدفع الفعلى ، على ما سنرى عند الكلام على الواقعة المنشئة للضريبة .

٣٦١ — سادساً — أنها تجبى من الدائن أحياناً ومن المدين أحياناً أخرى: رأينا أن الضريبة على ايراد القيم المنقولة تجبى من المنبع، أى من المدين بالايراد ، أما ضريبة فوائد الديون فتحصل فى الأصل مباشرة من صاحب الايراد ، وهو الدائن، وهو المكلف بتوريدها للخزانة العامة، وإن كان المشرع قد عهد إلى المدين فى بعض الأحوال بخصمها من الفائدة المستحقة عليه وتوريدها للخزانة العامة ، على ما سنرى فى موضعه .

المبحث الثانى

الايرادات الخاضعة للضريبة وشروط سريانها والايرادات المعفاة منها

المطلب الأول

الايرادات الخاضعة للضريبة

تسرى هذه الضريبة على فوائد الديون ، وفوائد الودائع النقدية ، وفوائد التأمينات النقدية (م ١٥/١ من القانون) (١).

---

(١) تنص م ١٥ — ١ من القانون على أن : « تسرى الضريبـــة بذات السعر المقرر فى المادة السابعة من هذا القانون على فوائد الديون سواء كانت من الممتازة أو المضمونة بتأمين عقارى أو العادية ، وعلى فوائد الودائع والتأمينات النقدية متى كانت هذه الديون أو الودائع أو التأمينات مطلوبة لمصريين أو لأجانب مستوطنين أو مقيمين فى مصر ولو كانت الفوائد المذكورة ناتجة من أموال مستثمرة فى الخارج » .

§ ١ — فوائد الديون

٢٦٢ — المقصود بالدين هنا كل التزام بأداء مبلغ من المال، وتسرى الضريبة على فائدة الدين سواء أكان الدين مدنيا أم تجاريا، وأيا كان مصدره، عقد قرض أو عقد بيع (١)، أو غير ذلك من العقود، أو مسئولية تقصيرية، وسواء أكان الدين عاديا أو مضمونا بتأمين عقارى أو ممتازا، وسواء أكان ثابتا فى محرر رسمى أو عرفى أو غير ثابت فى محرر ما .

لكن يجب أن يكون المدين من غير الهيئات التى تخضع نتاج سلفياتها للضريبة على إيراد القيم المنقولة، وعلى ذلك فان الضريبة على فوائد الديون هى التى تسرى على فوائد السلفيات التى يكون المدين فيها فرداً عادياً أو شركة تضامن أو أية هيئة أخرى لا يسرى عليها نص المادتين ١ و ٤ من القانون .

وكما سبق القول، لا تسرى الضريبة إلا على الفائدة أى ذلك المبلغ الذى يتعهد المدين بدفعه فى فترات معينة، إلى جانب التزامه برد أصل الدين (٢)، فاذا فرض وجاء الدين بنتاج آخر غير الفائدة فلا تسرى الضريبة على ذلك النتاج الآخر، لكن إذا حصل الدائن على مال آخر مقابل الفائدة، سرت الضريبة على قيمة المال المستعاض به عن الفائدة، وعلى ذلك تسرى الضريبة على قيمة ثمار المال المرهون رهنا حيازيا إذ تعتبر فائدة للمال المقترض (٣) .

---

(١) كما لو باع أحد الناس عقارا أو منقولا واشترط سريان الفائدة على المؤجل من الثمن، فتسرى الضريبة على الفائدة .

(٢) تدفع الفائدة عادة فى فترات دورية، غير أنه لا يشترط فيها لكى تخضع للضريبة على فوائد الديون أن تتخذ صفة الدورية، فتسرى الضريبة على الفوائد ولو استحقت مرة واحدة، ومن هذا القبيل فوائد التأخير التى يحكم بها، لأن نص القانون عام، كذلك تسرى الضريبة على ما يدفع بصفة فائدة معجلة، عند تسديد الدين قبل الأجل المتفق عليه، تطبيقا للمادة ٥٤٤ من القانون المدنى .

(٣) وقد جاء فى حكم لمحكمة النقض بتاريخ ٢٢ نوفمبر سنة ١٩٤٣ أن أجرة العقار المرهون رهنا حيازيا ليست إلا فائدة للقرض المضمون بهذا الرهن، ومن ثم تستحق عليها الضريبة على =

وتسرى الضريبة على الفائدة كلها حتى ولو تجاوزت الحد الأقصى المقرر قانونا لسعر الفائدة. ولكن للممول الحق فى استرداد مادفعه من الضريبة عن الجزء الزائد من الفوائد إذا خفضت الفائدة فيما بعد إلى الحد القانونى وردت زيادة الفائدة إلى المدين.

§ ٢ - فوائد الودائع النقدية

٢٦٣ — تسرى الضريبة أيضا على فوائد الودائع (١) مهما كان نوع الوديعة (٢)، أو شخصية المودع، وسواء أكان المودع عنده شركة مساهمة أم شركة توصية أم هيئة عامة أم شركة تضامن أم فردا، ومن هنا كانت أهمية التفرقة بين القرض والوديعة، لأنه إذا كانت العملية قرضا عقدته شركة مساهمة أو

= فوائد الديون والودائع والتأمينات طبقا لنص المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (المبادىء القانونية للاستاذ كمال الجرف، ج ٢، مبدأ ١٩٢ ص ١٩).

(١) الودائع هى الأشياء التى يتسلمها شخص من آخر ليحفظها ويردها عينا (المادة ٧١٨ من القانون المدنى) والمقصود هنا الودائع النقدية فقط وإن كانت صفة «النقدية» قرنت «بالتأمينات» إلا أنها تعود على الودائع أيضاً، ويتأكد هذا المعنى من النص الفرنسى للمادة فقد جاء به :
« tous dépôts de sommes d'argent ».

(٢) سواء كانت الوديعة تجارية أو مدنية، اختيارية أو إلزامية، لأجل أو تحت الطلب، أو يلزم الاخطار عنها قبل سحبها، وأيا كان الغرض المقصود من الوديعة، لان النص عام.

وجاء فى حكم لمحكمة القاهرة الابتدائية بتاريخ ٣٠ مايو سنة ١٩٥٣ أن الضريبة على فوائد الديون تسرى على فوائد المبالغ المودعة فى صناديق الادخار التى تنشئها الشركات لعمالها، إذا كان للصندوق شخصية معنوية، وبدون هذا لاتسرى عليها (المبادىء القانونية للاستاذ كمال الجرف، ج ٨، ص ٣٧٩).

على أن محكمة النقض فى حكم لها بتاريخ ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٩، اكتفت بالقول بأن المعول عليه فى خصوص مواد الضريبة المستحقة على فوائد الديون هو ثبوت إستقلال وتمييز الذمة المالية للصندوق، وتوافر الدليل على وجود طرفين دائن ومدين» وكان الطاعن قد دفع بانعدام الشخصية الاعتبارية للصندوق (مجموعة أحكام محكمة النقض، السنة العاشرة (١٩٥٩) المبدأ ١٣١، ص ٨٥٨).

شركة توصية أو هيئة عامة فإن الضريبة التى تسرى على فائدة المبلغ المقترض هى ضريبة القيم المنقولة ، أما إذا كانت العملية وديعة فان الضريبة التى تسرى على فائدة المبلغ المودع لديها هى ضريبة فوائد الديون والودائع . ورغم تلك الأهمية فان من الصعب فى كثير من الأحيان التفرقة بين الوديعة والقرض ، وينبغى على كل حال الرجوع إلى نية المتعاقدين فى كل حالة لمعرفة ما إذا كان المقصود عقد قرض أو وديعة . وإذا كانت الفائدة ضئيلة ، أو كان رد المبلغ عند أى طلب أو بعد مهلة قصيرة ، فالغالب فى العملية أن تكون وديعة (١) .

§ ٣ - فوائد التأمينات النقدية

٢٦٤ — التأمينات النقدية هى المبالغ النقدية التى تخصص لضمان التزام ما ، سواء قررت باتفاق أم بالقانون أم بحكم القضاء .

---

(١) نصت المادة ٧٢٦ من القانون المدنى على أنه : « إذا كانت الوديعة مبلغا من النقود أو أى شىء آخر مما يهلك بالاستعمال ، وكان المودع عنده مأذونا له فى إستعماله اعتبر العقد قرضاً » .

ومن هذا القبيل ما كانت تودعه بعض المصارف لحساب الخزانة البريطانية من ودائع نقدية ، يكون من حق تلك الخزنة استعمالها والتصرف فيها كيف تشاء ، مع التزامها برد ما يوازيها مع فائدتها فى نهاية المدة المحددة (وهى دائماً أقل من سنة) ، وتصدر تلك الخزانة فى مقابل هذه الودائع إيصالات تسلم للمودع ، ويحدث أن تتتابع عمليات الايداع وصدور الايصالات وأن يكون سعر الفائدة لهذه الودائع ثابتا لمدة طويلة ؛ كما يبلغ مجموع قيم الايصالات السارية فى وقت واحد عدة ملايين من الجنيهات ، وتعتبر تلك الودائع من الناحية القانونية قروضا تطبيقاً لنص المادة ٧٢٦ مدنى السابق ذكرها ، ولما كان تتابع عمليات إصدار الايصالات يعتبر تجديداً لمدد هذه القروض ، ولما كان كل من الدائن والمدين فى جميع الايصالات واحدا ، وشروطها واحدة ، فتعتبر كلها قرضا واحدا ذا أجل طويل وفائدة ثابتة ، ولهذا كانت مصلحة الضرائب تخضع فائدتها للضريبة على إيراد القيم المنقولة باعتبارها من السلفيات غير المتصلة بمباشرة المهنة ، طبقا للمادتين الأولى والخامسة عشرة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها بمقتضى القرار بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ . أما بعد التعديل فتعتبر من السلفيات المتصلة بمباشرة المهنة (راجع الفقرة ٢١١ ص ٢١٦ فيما سبق وتعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ٣ على المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

والتأمينات النقدية التى تنتج فوائد هى وحدها التى تخضع للضريبة ، فاذا قدم التأمين فى شكل أوراق مالية فان الضريبة التى تسرى على نتاجها هى ضريبة القيم المنقولة .

وتسرى ضريبة الفوائد سواء أكان الذى قدم له مبلغ التأمين أحد الأفراد أم إحدى الهيئات العامة أم الشركات المساهمة أم شركات التوصية .

المطلب الثانى

شروط سريان الضريبة

٢٦٥ — يجب لسريان الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات أن تكون هذه الديون أو الودائع أو التأمينات مطلوبة لمصريين ، أو لأجانب مستوطنين أو مقيمين فى مصر ، ولو كانت الفوائد المذكورة ناتجة عن أموال مستثمرة فى الخارج [١] (م ١٥/١ من القانون) .

ويكفى لتسرى الضريبة على الفائدة أن يكون صاحب المال مصريا ، أما إذا كان أجنبيا فينبغى أن يكون مستوطنا أو مقيما فى مصر ، وذلك دون نظر إلى

---

(١) بالنسبة إلى فوائد الأموال الأجنبية التى يقترضها من الخارج أحد البنوك فى مصر ويبقيها فى الخارج بالعملة الأجنبية ترى مصلحة الضرائب أن العبرة فى انطباق المادة ١٦ من القانون هو بمكان الاستثمار بالنسبة للمقرض لا المقترض ، وحيث أن المكان فى هذه الحالة يعتبر فى الخارج، فان الفوائد المدفوعة للخارج على الحسابات المدينة المملوكة بالخارج وبالعملة الأجنبية لا تخضع بصفة مبدئية للضريبة على فوائد الديون المصرية . ولكن يجب أن يؤخذ فى الاعتبار فى مثل هذه الحالة شخصية الدائنين الذين تم الاقتراض منهم فى الخارج، فاذا كانوا من المصريين ، أو من الأجانب المقيمين أو المستوطنين فى مصر ، فان الفوائد التى ينتفعون بها تخضع للضريبة على فوائد الديون تطبيقا لأحكام م١٥ من القانون (تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١) على المادة ١٦ من القانون — تحل محل التعليمات الصادرة فى ١٩٥٤/١١/٣٠) .

جنسية أو محل توطن أو إقامة من قد ينزل له صاحب المال عن مبلغ الفائدة.

والذى يهم هو جنسية أو محل توطن أو إقامة صاحب المال وقت الوفاء بالفائدة، فلو كان الدين مستحقا لأجنبى مقيم فى الخارج، ثم حول لأجنبى مقيم فى مصر عادة واستحقت الفوائد بعد التحويل سرت الضريبة عليها.

والمقصود بالتوطن والاقامة هنا هو نفس المقصود منهما بالنسبة لضريبة القيم المنقولة إذ لا محل للتفرقة بين المعنيين.

كذلك تسرى ضريبة فوائد الديون والودائع والتأمينات إذا كانت الأموال موظفة فى إحدى هذه الصور فى مصر ولو كانت تلك الأموال مطلوبة لأجانب غير مستوطنين أو غير مقيمين فى مصر، فقد جاء فى المادة ١٦ من القانون: «وكذلك تسرى الضريبة المقررة فى المادة السابقة على فوائد رؤوس الأموال المستثمرة فى مصر ولو كان أصحابها من الأجانب غير المستوطنين أو المقيمين فى مصر [1]» والمقصود بالاستثمار هنا التوظيف فيما يغل فائدة: فى صورة ديون أو ودائع أو تأمينات، أما التوظيف فى عمليات تخضع لضريبة القيم المنقولة، والتوظيف فيما يأتى بربح تجارى فلا يخضعان لضريبة فوائد الديون، وإنما يخضع أولهما للضريبة على إيراد القيم المنقولة، ويخضع الثانى للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

المطلب الثالث

الايرادات المعفاة من الضريبة

٢٦٦ — فوائد الديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة: جاء بالمادة

---

(١) ومن هذا القبيل الفوائد التى كان يدفعها الفرع الموجود بمصر إلى مركزه الرئيسى فى الخارج عن السلفيات التى يأخذها من الأخير بالعملة المصرية وبإذن من مراقبة النقد لتمويل عمليات معينة كتمويل محصول القطن المصرى. وتخضع مصلحة الضرائب فوائد هذه السلفيات لضريبة فوائد الديون فى مصر تطبيقا لنص المادة ١٦ من القانون حيث أن مكان الاستثمار هو مصر (التعليمات التفسيرية رقم (١) على المادة ١٦ المشار إليها).

١٥ فقرة ثانية : «ومع ذلك فتعفى من تلك الضريبة فوائد الديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة على أن يثبت أن تلك الفوائد داخلة فى حساب المنشآت المنتفعة بها الكائنة فى مصر وخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المقررة بمقتضى الكتاب الثانى من هذا القانون» .

بناء على هذا النص تعفى فوائد الديون وفوائد الودائع (١) المتصلة بمباشرة المهنة من الضريبة على فوائد الديون، اكتفاء بخضوعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، كما سبق أن رأينا بالنسبة لفوائد السلفيات المعتبرة من القيم المنقولة ، والمتصلة بمباشرة المهنة ، والتى تعفى من ضريبة القيم المنقولة ، اكتفاء بخضوعها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (٢) .

والمقصود بهذا الاعفاء حماية النظام المصرفى، والتخفيف عن البنوك ودور التسليف حتى لا تجتمع عليها ضريبة فوائد الديون وضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٢٦٧ — شروط الاعفاء : لابد للاعفاء من الضريبة من توافر شرطين :

(١) لم يذكر النص سوى فوائد الديون وفوائد الودائع المتصلة بمباشرة المهنة وأغفل ذكر فوائد التأمينات، دون مبرر مع أن الحكمة فى الاعفاء واحدة، ولذلك لايسرى عليها الاعفاء، وهذا ماتأخذ به مصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية رقم ٢ على المادة ١٥، تحل مكان المنشور رقم ٨٨) . ويرجع إغفال المشرع النص على فوائد التأمينات إلى أنه أخذ هذا النص عن القانون البلجيكى الذى لم ينص على إعفاء فوائد التأمينات لأنه لايدخلها فى الإيراد الخاضع للضريبة حتى يعفيها منها، ويرى البعض أن الاعفاء يسرى على فوائد التأمينات ، رغم عدم النص عليها ، على اعتبار أن التأمينات من قبيل الودائع (الضريبة على فوائد الديون والودائع والتامينات للاستاذ كمال الجرف ص ١٠٦) .

(٢) يلاحظ أن القانون لم يشترط أى شرط فيما يتعلق بمبلغ السلفة والوديعة أو بميعاد دفع السلفة أو رد الوديعة ، أو بسعر الفائدة ، كما فعل بالنسبة لاعفاء السلفيات المعتبرة من القيم المنقولة ، قبل تعديل الفقرة الثانية من البند « ثالثا » من المادة الأولى والغاء الفقرات الثالثة والرابعة والخامسة من المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمقتضى القرار بقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٩ (راجع الفقرات ٢١٠ و ٢١١ ، ص ٢١٣ و ٢١٦ فيما سبق) .

(١) أن تكون الديون والودائع متصلة بمباشرة المهنة(١). ولم يبين القانون متى يعتبر الدين أو الوديعة متصلا بمباشرة المهنة ، ويكفى أن تكون المهنة التى يباشرها الشخص أو الهيئة تتطلب منه تقديم سلف أو تسلم ودائع من الغير، كما هو الحال بالنسبة للمصارف ودور التسليف والشركات الزراعية التى اعتادت تسليف المزارعين على محاصيلهم (٢).

---

(١) من الحالات التى تعتبر فيها الودائع متصلة بمباشرة المهنة حالة البنوك التجارية التى كان القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٥١ بتنظيم البنك المركزى، يلزمها بأن تودع جزءا من ودائعها بالبنك المركزى تيسيرا لعمليات الخصم وتأييدا لاشرافه على هذه الهيئات وتوحيدا للرقابة على السوق المالية ، وإذا أعطيت فوائد إلى بنك من البنوك عن هذه الودائع سواء أطالت مدتها أم قصرت وسواء كان سعر فائدتها ثابتا أم متغيرا ، فان الفوائد المستحقة تسرى عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

غير أن القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٥١ قد الغى بمقتضى المادة السادسة من القرار بقانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ باصدار قانون البنوك والائتمان ، وقد نص هذا القانون الأخير فى المادة ٤١ منه على عدم دفع فائدة على الودائع المشار اليها .

(٢) ذكرت التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١) (تحل محل المنشور ٤٩) على المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعض الحالات التى تعتبر متصلة بمباشرة المهنة (ولو لم تكن المنشأة مشتغلة أصلا بالتسليف) وهى :

ا ـ الفوائد التى تحسب عند البيع بالتقسيط ، وكذا فوائد التأخير التى تحسب على الأقساط التى يتأخر دفعها بعد مواعيدها بشرط أن يتناول البيع أشياء تدخل فى عمل المنشأة أصلا .

أما إذا تم البيع عن عقار بما لا يدخل فى عمل المنشأة الأصلى فان فوائد الثمن تخضع للضريبة المنصوص عليها بالكتاب الأول كاملة .

ب ـ فوائد المبالغ المحرر عنها أوراق تجارية وتكون قيمتها بضاعة أو بالحساب الجارى .

حـ ـ الفوائد التى تحسب عن المبالغ التى يدفعها بعض الممولين والشركات للمزارعين مقدما لتوريد محصولاتهم بعد جنيها وتخصم من الثمن بعد تحديده .

د ـ فوائد الحسابات التجارية التى تتوافر فيها الأركان القانونية للحساب الجارى (والمفهوم أن هذه الحسابات إنما تنشأ نتيجة عمليات تجارية أو صناعية) .

هـ ـ الخصم الذى يحسب للعملاء مقابل سداد أثمان مشترياتهم قبل مواعيد الاستحقاق المتفق عليها يعتبر من قبيل خصم تعجيل الدفع وعليه فلا يخضع للضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة.

أما إذا كان الدين غير متصل بمباشرة المهنة فلا إعفاء ، كما لو باع أحد بنوك التسليف عقاراً آل إليه من طريق نزع الملكية ضد مدين له، وأمهل المشترى فى سداد بعض الثمن مقابل التزامه بدفع فائده عنه ، فان تلك الفائدة لا تعد متصلة بمباشرة المهنة ولا يسرى عليها الاعفاء ، ويلتزم البنك بدفع الضريبة على مبلغها الاجمالى دون أى خصم .

(٢) أن يثبت أن تلك الفوائد داخله فى حساب المنشآت المنتفعة بها الكائنة فى مصر ، وأن تكون تلك المنشآت خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية[1] ، ذلك لأن المقصود من الاعفاء هو منع ازدواج الضريبة على تلك الفوائد فلا إعفاء إذا انتفى خطر الازدواج بأن كانت الفوائد لا تتعرض لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عليها ، كما لو كانت المنشأة التى قدمت السلفة غير كائنة فى مصر وبالتالى لا تسرى على أرباحها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ويكفى توافر هذين الشرطين للإعفاء من الضريبة بصرف النظر عن مقدار السلفة أو الوديعة أو ميعاد السداد أو الرد أو سعر الفائدة .

٢٦٨ — ويلاحظ أن الفقرة الأخيرة من المادة ١٥ تضيف « ولا تعد من

---

(١) ليس من الضرورى للاعفاء أن تكون ضريبة الأرباح التجارية والصناعية قد دفعت فعلا ، بل يكفى أن تكون المنشأة مما يخضع لهذه الضريبة فى الأصل ، ولو أعفيت منها بنص فى القانون .

وقد حكمت محكمة المنصورة المختلطة بتاريخ ٢٥ يونيه سنة ١٩٤٧ بعدم استحقاق الضريبة على فوائد القروض التى يقدمها صندوق جمعية التعاون والتوفير لموظفى محكمة المنصورة المختلطة على أساس أن منح هذه القروض للأعضاء من صميم رسالتها ومما يتصل بمباشرة المهنة ولو أنها معفاة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باعتبارها من الجمعيات التى لا ترمى إلى الكسب . (مجموعة المبادىء القانونية للاستاذ كمال الجرف ج ١ ، مبدأ ١٦٢ ، ص ٤٢٨) . وقد أيدته محكمة استئناف الاسكندرية المختلطة هذا الحكم بتاريخ ١٧ يونيه سنة ١٩٤٨ .

الديون المتصلة بمباشرة المهنة فيما يتعلق بشركات التأمين إلا السلف الممنوحة فى دائرة الاحتياطى الحسابى »

والاحتياطى الحسابى المشار اليه هنا هو ، كما سبق ، مبلغ من المال تدخره شركات التأمين على الحياة لمواجهة التزاماتها قبل المستأمنين لديها وتوظفه فى بعض نواحى الاستثمار ومن بينها منح سلفت للمستأمنين بفائدة، وهى المقصودة بالاعفاء من الضريبة على الفوائد .

ونص الفقرة الأخيرة من المادة ١٥ ينصرف إلى شركات التأمين على الحياة، لأنها دون غيرها من شركات التأمين التى تكون مايسمى بالاحتياطى الحسابى، أما باقى أنواع شركات التأمين فان فوائد السلف التى تمنحها ، عند مزاولتها مهنتها على النحو المعتاد ، تعفى من ضريبة الفوائد وتخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك تطبيقاً لنص الفقرة الثانية من المادة ١٥ (١)

٢٦٩ — الفوائد المستحقة للشركاء المتضامنين : إذا احتسب الشركاء المتضامنون فى شركات التضامن وشركات التوصية فوائد على أنصبتهم فى رأس مال الشركة فان هذه الفوائد لا تسرى عليها الضريبة على فوائد الديون

---

(١) أما حكمة أفراد نص خاص للسلف التى تمنحها شركات التأمين على الحياة فى دائرة الاحتياطى الحسابى ، فهى تمكن تلك الشركات من التمتع بالاعفاء الوارد فى الفقرة الثانية من المادة ١٥ حيث أن « السلف » التى تقدمها تلك الشركات لا تعد قروضا بالمعنى القانونى، فكان من غير المستطاع أن تنطبق عليها الفقرة الثانية ، وكان لابد لها من نص خاص .

على أن محكمة النقض فى حكم لها بتاريخ ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ قضت بأن « القروض التى تعقدها شركات التأمين كسبيل من سبل استثمار بعض أموالها المتحصلة من التأمين لا يعد منها متصلا بمباشرة مهنة التأمين إلا ما كان منها ممنوحا فى دائرة الاحتياطى الحسابى . أما القروض التى تعقدها تلك الشركات بعيدا عن هذه الدائرة فلا تعد من طبيعة مهنة التأمين ولا من توابعها الضرورية ، ولا تتمتع بالاعفاء من الضريبة الوارد بالفقرة الثانية من المادة ١٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . (مجموعة أحكام محكمة النقض ، السنة السابعة ص ٩٤١) .

والودائع والتأمينات، بل يجب ضمها إلى الأرباح لتسرى عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لأن احتساب فوائد على رؤوس أموال الشركاء المتضامنين، أو إعطائهم مرتبات ، ليست إلا وسائل لتوزيع الربح ، لأن ربح الشريك المتضامن ماهو إلا نتيجة تضافر رأس ماله وعمله فى الشركة ، فلايجوز أن يحتسب لرأس ماله فائدة تخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ، ولا لعمله أجراً يخضع لضريبة المرتبات ، بل تضم الفائدة وهى نتاج رأس المال ، أحد عنصرى تكوين الربح ، إلى المرتب وهو نتاج العمل ، العنصر الآخر لتكوين الربح ، بعضهما إلى بعض لتسرى عليهما ، فى صورة ربح ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٢٧٠ — **السلفيات التى يقدمها الشركاء المتضامنون للشركة** : تنطبق القاعدة السابقة على السلفيات التى يقدمها الشركاء المتضامنون للشركة لأن تلك السلفيات (خلافا لما تقضى به المادة ٥٢٢، الفقرة ٢ من القانون المدنى) تعتبر جزءاً من رأس المال (١) ، لأن رأس مال الشريك المتضامن فى نظر قانون الضرائب

---

(١) على أن مصلحة الضرائب لا ترى هذا الرأى فقد جاء فى منشور لها (رقم ٥٩ بتاريخ ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٤٠) أن الشركاء المتضامنين فى شركات التوصية وشركات التضامن قد يحتسبون فوائد على ما عسى أن يدفعوه فى المنشأة من مبالغ علاوة على رأسمالهم المنصوص عنه فى عقد الشركة ، ومثل هذه المبالغ لا يمكن اعتبارها زيادة فى رأس المال بل هى سلفة من الشريك للشركة، وله قانونا فوائد عنها طبقاً لحكم المادة ٤٢٧ من القانون المدنى (القديم وهى تقابل المادة ٥٢٢ ، الفقرة ٢ من القانون المدنى الحالى). وعلى ذلك فان الفوائد التى يستولى عليها عن هذه المبالغ تخضع للضريبة المقررة فى المواد ١٥ ومابعدها من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . كما أن من الواجب قبولها ضمن مصروفات الشركة. وهذه القاعدة واجب العمل بها ولوكان سعر الفائدة غير معين، كان يتفق على أن يساهم صاحب المال بنصيب فى ربح الشركة يعادل المبالغ المدفوعة منه اليها .

وقالت مصلحة الضرائب إن القاعدة التى يجب الأخذ بها فى هذه الحالة هى تقسيم ما يخص كل شريك فى الأرباح (قبل تمتعه بالاعفاء المخول له بالمادة ٤١ من (القانون) إلى قسمين : مايخص رأسماله الثابت بعقد الشركة، ومايخص قيمة حسابه الجارى، كنسبتها إلى بعض . فمثلا إذا بلغ نصيب أحد الشركاء المتضامنين فى أرباح الشركة ستمائة جنيه وكان رأسماله خمسة آلاف جنيه وحسابه الجارى الدائن ألف جنيه فتقسم الستمائة جنيه بنسبة ٥ : ١ ومبلغ الخمسمائة جنيه وهو ما يخص رأس =

مطلق ، شأنه فى ذلك شأن رأس مال الفرد فى المنشآت الفردية فله أن يزيده أو ينقصه كيفما شاء وحسبما تقضى ظروف العمل للمنشأة ، وليس له أن يتقاضى فائدة عن الزيادة فى رأس المـال ، وكل فائدة يتقاضاها فعلا يجب ضمها إلى أرباحه الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، كذلك الحال بالنسبة للفوائد التى قد يحتسبها الممول الفرد على رأس ماله وحسابه الجارى فى منشأته الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وبالنسبة للمرتب الذى قد يحتسبه لنفسه ، لا تخضع الأولى للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ولا يخضع الثانى للضريبة على المرتبات ، بل يضم كلاهما إلى الأرباح ، وتسرى عليهما الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٢٧١ — الأموال المملوكة للبعثات السياسية والقنصلية : لا تخضع لضريبة فوائد الديون ، فوائد الأموال المملوكة للحكومات الأجنبية وبعثاتها السياسية والقنصلية ، إذ أن إخضاعها للضريبة يتعارض مع حقوق السيادة التى تتمتع بها الدول التى تمثلها .

أما الأموال المملوكة لأعضاء البعثات المذكورة بصفتهم الشخصية فليس هناك ما يمنع من خضوعها للضريبة [1] .

٢٧١ م — اعفاءات بمقتضى اتفاقات دولية أو قوانين خاصة : قد تقرر بعض الاتفاقات الدولية اعفاء أموال وأملاك وإيرادات هيئة دولية

= المال يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، أما مبلغ المائة جنيه وهو ما يخص الحساب الجارى فيخضع للضريبة على فوائد الديون .

(١) تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٢ على م ١٦ من القانون (تحل محل التعليمات التفسيرية للمادة ١٥ المؤرخة ١٩٥٥/٨/٢١) ، بناء على فتوى من الجمعية العمومية للقسم الاستشارى بمجلس الدولة رقم ١٣ فى ١٩٥٥/٦/١٤ — مجموعة المبادىء القانونية من منتصف السنة التاسعة والسنة العاشرة ، رقم ٣٦ ص ٦١) .

من كافة الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الدولة أو هيئاتها المحلية . بهذا يعفى ما يؤول إلى الهيئة من فوائد عما قد يكون لها من ديون أو ودائع أو تأمينات ، من الضريبة على فوائد الديون . ومن هذه الهيئات : الهيئة الصحية العالمية (مرسوم بتاريخ ١٥ أكتوبر سنة ١٩٥١) ، والوكالة الدولية للطاقة الذرية (القرار الجمهورى رقم ٣٤٧٠ لسنة ١٩٦٢) ، ومركز الشرق الاوسط الأقليمى للنظائر المشعة للدول العربية بالقاهرة (القرار الجمهورى رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٣) .

فوائد الايداع بالبنك العربى الافريقى: ذكرنا فيما سبق[1] أن القرار بقانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٤ نص فى مادته السادسة على عدة اعفاءات ، من بينها اعفاء فوائد الايداع فى البنك من الضريبة على رءوس الأموال المنقولة والضرائب الملحقة بها ، سواء أكانت عامة أم محلية ، وذلك لمدة سبع سنوات من تاريخ نشر القانون (١٣ / ٢ / ١٩٦٤)، بهذا النص تعفى فوائد الإيداع فى البنك من الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات .

المبحث الثالث

تحديد الايراد الخاضع للضريبة ، وعلى من يقع عبؤها

٢٧٢ — **المبالغ التى تفرض عليها الضريبة:** تسرى الضريبة على كل الفائدة دون استنزال ما قد يكون الممول قد أنفقه من المصاريف فى سبيل تحصيلها أو دفعه من الضرائب الأجنبية .

وفى حالة تسديد كل أو بعض الدين دون الفوائد فان الضريبة تحسب على

---

(١) راجع الفقرة ٢٣٢ ، ص ٢٤٣ ، فيما سبق .

أساس أن الفوائد هى التى سددت أولا [١] (مادة ٢٥ فقرة أولى) ولا يسرى هذا الحكم على الديون التى تخفض بحكم قضائى ولا على التسديدات التى تتم بطريق التوزيع القضائى (مادة ٢٥ فقرة ثانية) ، والغرض من الفقرة الأولى هو منع التهرب من دفع الضريبة عن طريق التواطؤ بين الدائن والمدين ، أما الاستثناء الوارد فى الفقرة الثانية فيرجع إلى إنتفاء ذلك التواطؤ فى الحالتين الواردتين بها [٢] .

---

(١) من الواضح أن المشرع يفترض هنا أن الدين الأصلى لا يزال قائما ، أو أن استغلاله لايزال مستمرا ، فكل ما يدفع يعد بحق أنه أولا إبراء لذمة المدين من الفوائد ، فان زاد عليها عدت الزيادة من أصل الدين ، ولكن هذا جميعه لا يسرى على حالة مدين أعسر أو أفلس ولم يمكن الحصول منه إلا على جزء من الدين ، فاذا كان الدائن قد خسر ، فلا يعقل أن يلزم بضريبة رغم خسارته ، لأن الفائدة هى ما ينتجه رأس المال أو ما يزيد عليه ، فان كان رأس المال نفسه قد أصابه نقص أو عجز أو خسارة انعدمت الواقعة المنشئة للضريبة فالتسديدات الجزئية واعتبار أنها من الفوائد أولا ، تفترض بقاء الدين برغبة الدائن ورضائه بأن يظل منتجا للفوائد ، فاذا انتفى بالدليل القاطع هذا المعنى فلا فوائد ولا ضرائب .

وبناء عليه، فى كل حالة يثبت فيها أن الدائن لم يحصل على فائدة دينه وأنه لم يحصل إلا على دينه فقط أو بعض دينه فلا يلزم بأية ضريبة (مصلحة الضرائب ، تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٢٥ ــ تحل محل المنشور رقم ١٢٥) .

(٢) يرى بعض الشراح أنه لما كان غرض المشرع من النص فى المادة ٢٥/١ على أنه: «فى حالة تسديد كل أو بعض الدين دون الفوائد فان الضريبة تحسب على أساس أن الفوائد هى التى سددت « أولا» ، هو منع التواطؤ بين الدائن والمدين، ومنع التهرب من دفع الضريبة باتفاق صورى . فانه إذا ثبت بالدليل القاطع عدم وجود تهرب أو تواطؤ جاز التحلل من القرينة القانونية المشار اليها، قياسا على ماتقرر فى الفقرة الثانية من نفس المادة فتكون القرينة قابلة للنقض أو الاثبات العكسى.

ويرى فريق آخر من الشراح أن القاعدة التى أوردها المشرع فى الفقرة الأولى من المادة ٢٥ إنما هى قاعدة موضوعية وليست قاعدة إثبات ؛ وهى إلى جانب ذلك قاعدة موضوعية إجبارية لا يجوز دحضها ، وقد أراد المشرع أن يجعلها فى هذه المرتبة مبتغيا من وراء ذلك تحقيق الصالح العام بالقضاء قضاء تاما على جميع وسائل التواطؤ للتهرب من أداء هذه الضريبة، ولم يخرج المشرع من هذه القاعدة التى قررها فى الفقرة الأولى إلا بالنسبة للديون التى تخفض بحكم قضائى والتسديدات التى تتم بطريق التوزيع القضائى على النحو المبين فى الفقرة الثانية من المادة . =

وإذا ثبت تنازل الدائن عن الفائدة فلا تستحق الضريبة ، وإثبات التنازل يقع على عاتق الدائن ، على أن البعض يرى أنه إذا كان للدائن أن يتنازل عما يخصه من الفائدة فذلك شأنه ، ولكن ليس له أن يتنازل عن جزء الفائدة الذى يمثل الضريبة لأنه حق من حقوق الدولة .

وغنى عن البيان أن الضريبة مفروضة على الفائدة ، فاذا لم تكن للسلفة فوائد فانها لاتسرى ، أما اذا ثبت أن عدم النص على الفائدة فى عقد الدين يقصد منه التهرب من أداء الضريبة ، كما لو كان عقد السلفة من العقود التى لم يجر العرف على أن يكون التسليف بمقتضاها من غير فائدة ، أو إذا لم يكن هناك من سبب أو صلة بين المتعاقدين تبرر الاقراض عن غير فائدة ، وكذلك إذا ثبت أن سعر الفائدة الوارد فى عقد السلفة أقل من سعر التعاقد الحقيقى ،أو إذا ماعليت الفوائد على أصل الدين فى سنده الأول، كما تفعل البيوت التى تزاول التسليف بربا فاحش هروبا من الوقوع تحت طائلة العقاب . ففى كل هذه الاحوال لايكون أمام مصلحة الضرائب إلا ربط الضريبة على أساس الحد الأقصى للسعر القانونى للفائدة (١).

٢٧٣ — **على من يقع عبء الضريبة** : لما كان صاحب الإيراد الذى

= وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى الأخير — وأيدها فى ذلك مجلس الدولة بفتواه رقم١٨٣/٥٢/٨٥٥٢ بتاريخ ١٢ مايوسنة١٩٥٧ — وقررت أنه يجب تطبيق القاعدة الموضوعية المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة ٢٥ فى جميع الحالات التى يسدد فيها كل أو بعض الدين دون الفوائد ، وذلك بفرض الضريبة عليها على أساس أن الفوائد هى التى سددت أولا فيما عدا الحالات التى نص عليها صراحة فى الفقرة الثانية من المادة المذكورة . وفى غير هذه الحالات التى وردت على سبيل الحصر فى هذه الفقرة لا يسوغ الخروج على حكم هذه القاعدة الإجبارية حتى ولو تحقق على وجه اليقين أن الفوائد لم تؤد فعلا للدائن . (مصلحة الضرائب : تعليمات تفسيرية رقم ٢ على المادة ٢٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩).

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٥٧ بتاريخ ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٤٠ ،

تسرى عليه الضريبة هو الدائن ، فان عبء الضريبة يقع عليه ، وقد نص المشرع على ذلك صراحة فى المادة ١٩ من القانون حيث جاء فيها : « تكون الضريبة على حساب الدائن ، ولا يجوز الاتفاق على مايخالف ذلك ، فكل اتفاق يحمل المدين عبء الضريبة اتفاق باطل لايتقيد به المدين ، ويستطيع أن يطالب باسترداد مادفعه ، حتى ولو دفعه برضاه ، وله أن يثبت بجميع طرق الاثبات أنه هو الذى تحمل عبء الضريبة (١) .

المبحث الرابع

الواقعة المنشئة للضريبة وسعرها وتحصيلها

المطلب الاول

الواقعة المنشئة للضريبة وسعرها

§ ١ — الواقعة المنشئة للضريبة

٢٧٤ — تنص المادة ١٨ من القانون على أن : « تحصل الضريبة على المجموع الكلى للفوائد ، ويستحق أداؤها بمجرد الوفاء بها مهما تكن الصورة التى يتم بها الوفاء » .

فالواقعة المنشئة للضريبة هى الوفاء أى الأداء الفعلى للفوائد ، وهذا بخلاف الضريبة على فوائد السلفيات المعتبرة من القيم المنقولة ، لأن استحقاق الفوائد بالنسبة للسلفيات المذكورة منشىء لاستحقاق الضريبة ، إذ أن استحقاق الفوائد

---

(١) يلاحظ أن الدائن يستطيع رغم هذا النص أن ينقل عبء الضريبة إلى المدين بوسائل غير مباشرة : كأن يخصم من مبلغ الدين عند تسليمه إلى المدين ما يوازى الضريبة ، أو أن يرفع سعر الفائدة بمقدار الضريبة ، كما يلاحظ أن القانون ليس به أى جزاء على مخالفة حكم المادة ١٩ .

يقترن فى الواقع بالوفاء بهما بحيث يمتزج كل منهما بالآخر ، وذلك نظراً للضمان الذى تمثله الهيئات العامة والشركات الخاضعة توزيعاتها للضريبة على إيراد القيم المنقولة ، مما يجعل الاستحقاق فى الواقع بمثابة الدفع الفعلى [١] .

ولا يشترط فى الوفاء صورة معينة ، فتستحق الضريبة إذا دفعت الفائدة نقداً ، أو قيدت فى حساب الدائن ، أو خصمت مما قد يكون عليه من ديون ، أو كان الوفاء باتحاد الذمة ، أو بايداع المبلغ فى المحكمة إيداعا قانونيا ، أو بضم الفوائد الى رأس المال .

واثبات الوفاء يكون بكل الطرق ، لأن الوفاء واقعة مادية .

§ ٢ — سعر الضريبة

٢٧٥ — سعر الضريبة الحالى ١٧٪ ، وقد تقرر سريان هذا السعر ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٢ وذلك بمقتضى المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢

وسعر هذه الضريبة دائما هو ذات المقرر للضريبة على إيراد القيم المنقولة . (م ١٥ / ١ من القانون) [٢] .

§ ٣ — بدء سريان الضريبة

٢٧٦ - تنص المادة ١٧ من القانون على أن : « تسرى الضريبة على كل الفوائد التى يحل ميعاد استحقاقها بعد تاريخ العمل بهذا القانون ، ولو كانت متعلقة بعقود سابقة على التاريخ المذكور » .

ولما كان القانون لم يحدد موعدا عاما للعمل به بالنسبة لجميع الضرائب ـ وكل ما فعله هو تحديد أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ لسريان بعض الضرائب ـ فان تاريخ العمل به

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم « ١ » لمصلحة الضرائب (تحل محل بعض أحكام المنشور رقم ١٠ فيما يختص بالمادة ١٨ من القانون) .

(٢) راجع الفقرة ٢٤٣ والهامش رقم (٢) ص ٢٦٤ فيما سبق .

بالنسبة لضريبة الفوائد يكون بعد انقضاء ثلاثين يوما من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية ، طبقاً للمادة ٢٦ من دستور سنة ١٩٢٣ الذى كان ساريا فى ذلك الوقت .
غير أن مصلحة الضرائب رأت سريان الضريبة على كل مايستحق من الفوائد بعد أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ ، على اعتبار أن هذا التاريخ هو الذى أراده المشرع لبدأ العمل بالقانون ، واستندت فى ذلك الى تقرير للجنة المالية بمجلس الشيوخ جاء فيه أنها عدلت المادة ١٧ من المشروع التى كانت تنص على سريان الضريبة على الفوائد التى يحل ميعاد استحقاقها بعد تاريخ اصدار القانون ، وجعلتها : بعد تاريخ العمل بالقانون ليتفق مع ما ذكر فى صدر المادة الأولى من استحقاق الضريبة موضوع الكتاب الأول من مشروع القانون اعتبارا من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ ، والى أن الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات هى وضريبة القيم المنقولة تشملها أحكام الكتاب الأول فى بابيه الأول والثانى ، وتاريخ بدء سريان القانون المذكور واحد لكليهما وهو المنصوص عليه بالمادة الأولى (١) غير أن محكمة الاستئناف المختلطة (٢) لما عرض عليها الخلاف لم تأخذ برأى مصلحة الضرائب ، ورأت ألا داعى للرجوع إلى الأعمال التحضيرية للقانون أمام صراحة النصوص .

٢٧٧ — ويلاحظ أن المادة ١٧ من القانون تشير إلى ميعاد « الاستحقاق » وليس إلى « الوفاء » كما تفعل المادة ١٨ ، ويترتب على ذلك أن الفوائد التى حل ميعاد استحقاقها قبل تاريخ العمل بالقانون لا تسرى عليها الضريبة حتى ولو تم الوفاء بها بعد التاريخ المذكور (٣) .

---

(١) تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١) على المادة ١٧ ، (تحل محل المنشور ١٠٥) .

(٢) حكم محكمة الاستئناف المختلطة بتاريخ ٢٠ يونيه سنة ١٩٤٩ .

(٣) وبناء على ذلك فانه فيما يتعلق بفوائد التأخير التى يكون قد صدر حكم قضائى بها ، =

المطلب الثانى

تحصيل الضريبة

٢٧٨ — لما كانت الفوائد ايرادا للدائن فان الأصل فى تحصيل الضريبة أن يقوم الدائن بتوريدها لمصلحة الضرائب . ولكن المشرع ألزم المدين فى بعض الأحوال بحجز الضريبة من المبلغ الواجب عليه دفعه وتوريدها للمصلحة . وكان رائد المشرع فى ذلك أن يكلف الدائن بتوريد الضريبة إذا اطمأن اليه ، بأن كان هيئة يوثق بها لإمساكها دفاتر منتظمة ، أو كان العقد المثبت للدين رسميا ، حيث يكون من العسير التقصير فى أداء الضريبة . وأن يكلف المدين حجز الضريبة وتوريدها إذا كان لا يمكن الاعتماد فى توريدها على الدائن ، إما لإقامته فى الخارج ، أو لأن الدين ثابت بسند عرفى ، أو لم يحرر به أى سند . بهذا قلل القانون من فرص التهرب ، إذ لامصلحة للمدين فى التهرب من الضريبة على عكس الدائن ، وزيادة على ذلك كلف المشرع الطرف الذى لم يلزمه بتوريد الضريبة ، بأن

= يتعين الرجوع إلى تاريخ المطالبة الرسمية لتحديد الفوائد الخاضعة للضريبة ، وليس إلى تاريخ صدور الحكم ، بحيث إذا كانت المطالبة الرسمية قد حدثت قبل أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ ، فان الضريبة لا تتناول من مجموع الفوائد المحكوم بها إلا ما استحق منها بعد التاريخ المذكور ويتم الوفاء به ، وتحسب الضريبة بالسعر السائد وقت الاستحقاق ، لأن الأصل فى الأحكام أنها مقررة للحقوق وليست منشئة لها ، فاذا قضى الحكم للدائن بالفوائد القانونية من تاريخ المطالبة الرسمية ، فان كل يوم يمر منذ إعلانه صحيفة الدعوى يعتبر يوم استحقاق للفوائد .

أما إذا كان الحكم يستند فى قضائه بالفوائد إلى إتفاق سابق بين المتعاقدين ينص على مواعيد الاستحقاق ، فان العبرة بهذا الاتفاق ، لا بتاريخ المطالبة الرسمية ، ومن ثم يتعين الرجوع إلى الاتفاق نفسه لمعرفة مواعيد الاستحقاق وتحديد ما يخضع للضريبة من مجموع الفوائد المحكوم بها ، وفى هذه الحالة يخضع للضريبة ما يكون قد تم الوفاء به من الفوائد التى استحقت اعتبارا من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ طبقا للاتفاق حتى ولو كانت المطالبة الرسمية قد حصلت فى تاريخ لاحق . وفى هذه الحالة تؤدى الضريبة عند الوفاء بالفوائد بالسعر السائد وقت الاستحقاق . (التعليمات التفسيرية رقم « ١ » على المادة ١٧ ، المشار اليها فى الهامش رقم (١) ، ص ٢٩٩).

يقدم لمصلحة الضرائب فى ميعاد ١٥ يوما من تاريخ دفع الفوائد إقرارا مبينا به كل التفاصيل الخاصة بتلك الفوائد ، إذا كان هذا الطرف مقيما فى مصر ، وإذا لم يقدم الإقرار بقى مسئولا قبل المصلحة عن الوفاء بالضريبة (م ٢٤ من القانون و م ١٦ من اللائحة التنفيذية) (١). فضلا عن تطبيق العقوبات المنصوص عليها فى المادة ٨٥ فقرة أولى (غرامة لاتزيد عن ٥٠ جنيها وتعويض لايقل عن ٢٥٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة) .

واتخذ المشرع احتياطات أخرى فنص فى المادة ٢٦ من القانون على أنه : « على كل من ينتقل اليه دين ذو فائدة مهما تكن الطريقة التى آل أو انتقل الدين اليه بها أن يتحقق من أداء الضريبة المستحقة على تلك الفوائد وإلا كان ملزما بها شخصيا ، وهذا مع عدم الإخلال بما قد يترتب على ذلك من الجزاءات الأخرى » ورتب على مخالفة هذا النص تطبيق العقوبات الواردة فى المادة ٨٥ فقرة أولى .

كذلك نص القانون فى المادة ٢٧ منه على أن : « تقرر اللائحة التنفيذية طريقة تحصيل الضريبة كما تقرر التدابير الكفيلة بضمان هذا التحصيل » .

وفيما يلى الاحوال التى يلزم فيها الدائن بتوريد الضريبة ، والاحوال التى يلزم فيها المدين بحجزها وتوريدها :

---

(١) تنص المادة ٢٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما يأتى : « بالرغم مما هو مقرر من الزام أحد الفريقين بتوريد قيمة الضريبة إلى الخزانة فان الفريق الآخر إذا كان مقيما فى مصر مكلف بأن يقدم لمصلحة الضرائب فى ميعاد خمسة عشر يوما من تاريخ دفع الفوائد اقرارا مبينا به كل التفاصيل الخاصة بتلك الفوائد ، وذلك طبقا للأوضاع التى تقرر فى اللائحة التنفيذية .

« فاذا لم يقدم هذا الاقرار بقى مسئولا قبل مصلحة الضرائب عن الوفاء بالضريبة » .

أما المادة ١٦ من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور فتنص على أنه : « تنفيذا لأحكام المادة ٢٤ من القانون يخطر المدين بمقتضى عقد رسمى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل اقامة الدائن بدفعه الفوائد للدائن ويكون ذلك على (النموذج رقم ١٢ ضرائب) ، أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الموجودة بذلك النموذج .

« وكذلك يخطر الدائن بمقتضى عقد عرفى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل إقامته هو باستلامه الفوائد من المدين بعد استقطاع الضريبة ويكون ذلك على (النموذج رقم ١٣ ضرائب) أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات الموجودة بذلك النموذج » .

§ ١ — الأحوال التى يلزم فيها الدائن بتوريد الضريبة

٢٧٩ — فيما يلى بيان الأحوال التى يلزم فيها الدائن بتوريد للضريبة .

(١) - إذا كان الدائن مصرفا ، أو دارا للتسليف ، أو شركة مساهمة ، وكان مركزه فى مصر أو له فرع فيها (م ٢٠ من القانون) .

وفى هذه الحالة يجب على الهيئات المشار اليها أن تقدم إلى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركزها أو فرعها أو محلها الرئيسى ، فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل من أشهر يناير وابريل ويوليه واكتوبر من كل سنة بيانا (١) بالفوائد المدفوعة لها فى خلال الثلاثة الأشهر السابقة ، عن الديون والودائع غير المتصلة بمباشرة المهنة ، وأن تورد مع هذا البيان الضريبة المستحقة على الفوائد المذكورة (م ١٢ من اللائحة التنفيذية التى أحالت عليها م ٢٠ من القانون) .

(٢) - إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين فى مصر وكان الدين ثابتا بمقتضى عقد رسمى محرر فى مصر أو محرر فى الخارج ولكنه مشمول بالصيغة التنفيذية فى مصر .

وفى هذه الحالة يجب على الدائن ، عند حلول موعد تسديد أى مبلغ من مبالغ الفائدة ، أن يورد إلى الخزانة قيمة الضريبة المطلوبة على مجموع الفوائد المستحقة ، وذلك فى بحر ١٥ يوما من دفع كل أو بعض الفوائد ، على أنه فى حالة تسديد بعض الفائدة دون الكل فانه لا يلزم بتوريد ضريبة تزيد على مقدار ما قبضه من الفائدة (م ٢١ فقرة اولى) . ولايقع هذا الا اذا كان المدين قد دفع الفائدة دون أصل الدين . أما إذا كان المدين قد سدد كل أو بعض الدين دون الفوائد ، فالقانون يقضى كما سبق أن رأينا ، باستحقاق الضريبة على أساس أن

---

(١) يقدم هذا البيان على النموذج رقم ٩ ضرائب أو على أية ورقة شاملة للبيانات التى يشتمل عليها هذا النموذج (م ١٢ من اللائحة التنفيذية للقانون) .

الفوائد هى التى سددت أولا (إلا فى حالة الديون التى تخفض بحكم قضائى أو التسديدات التى تتم بطريق التوزيع القضائى) (م ٢٥ من القانون).

وتورد الضريبة المستحقة الى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل إقامة الدائن، ويقرن التسديد باقرار[١] يبين فيه أصل الدين وسنده وميعاد استحقاقه (م ١٣ - ١ من اللائحة التنفيذية).

وإذا لم تسدد الفوائد كلها أو بعضها فى ميعاد الاستحقاق وجب على الدائن أن يبلغ ذلك فى مدى شهرين من ميعاد الاستحقاق إلى مصلحة الضرائب (م ٢/٢١)[٢].

ويترتب على مخالفة نصوص المادتين ٢٠ و ٢١ من القانون تطبيق العقوبات المقررة فى المادة ٨٥ فقرة أولى معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ التى سبقت الإشارة اليها.

(٣) - إذا كان المدين مقيما فى الخارج حتى ولو كان سند الدين عرفيا أو كان الدين بغير سند كتابى.

وفى هذه الحالة يورد الدائن الضريبة ويقدم الاقرار المذكور[٣] مبينا فيه أصل الدين وسنده وميعاد استحقاقه (م ٢/١٣ من اللائحة التنفيذية).

§ ٢ — الاحوال التى يلزم فيها المدين بحجز الضريبة وتوريدها

٢٨٠ — أما الأحوال التى يلزم فيها المدين بحجز الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب فهى :

---

(١) يحرر هذا الاقرار على النموذج رقم ١٠ ضرائب، أو على أية ورقة أخرى مشتملة على كافة البيانات المدونة فى هذا النموذج (م ١/١٣ من اللائحة التنفيذية).

(٢) يقدم التبليغ بعدم تسديد الفوائد كلها أو بعضها على النموذج رقم ١٠ مكرر أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة فيه (م ٢/١٣ من اللائحة التنفيذية).

(٣) يحرر الاقرار المشار اليه على النموذج رقم ١٠ ضرائب أيضا أو على أية ورقة تشتمل على جميع البيانات الواردة به (م ٢/١٣ من اللائحة التنفيذية).

(١) — إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين فى مصر ولكن الدين ثابت بمحرر عرفى أو بغير سند (م ٢٢ من القانون) .

(٢) - إذا كان الدائن من الأفراد المقيمين فى الخارج أو كان شركة أجنبية ليس لها مركز أو فرع فى مصر ، وذلك مهما يكن نوع السند المثبت للدين (م٢٣ من القانون) .

ويجب على المدين فى كلتا هاتين الحالتين أن يحجز من المبالغ الواجب عليه دفعها كل مقدار الضريبة المستحقة على الفوائد وأن يورده إلى مصلحة الضرائب فى بحر الخمسة عشر يوما التالية . مع إقرار (١) موقع عليه منه يبين فيه أصل الدين وسنده وميعاد استحقاقه .

وتقدم الضريبة والاقرار إلى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل إقامة الدائن فى الحالة الأولى ،ومحل إقامة المدين فى الحالة الثانية (م ١٤و١٥ اللائحة التنفيذية .

ويترتب على مخالفة نصوص المادتين ٢٢ و ٢٣ المذكورتين تطبيق العقوبات المقررة فى المادة ٨٥ فقرة ثانية معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ وقد سبقت الإشارة اليها .

والقواعد السابقة الخاصة بتحصيل الضريبة على فوائد الديون ، تنطبق أيضا على تحصيل الضريبة على فوائد الودائع وفوائد التأمينات ، وإن كان المشرع لم يشر فيها إلا إلى فوائد الديون .

§ ٣ - الاختصاص بنظر المنازعات الخاصة بالضريبة

٢٨١ — لم ينظم المشرع طرقا خاصة للفصل فى المنازعات المتعلقة بهذه

(١) يقدم الاقرار المشار اليه على النموذج رقم ١١ ضرائب أو على أية ورقة تشتمل على كافة البيانات المدرجة به (م ١٤ من اللائحة التنفيذية) .

الضريبة كما فعل بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وضريبة أرباح المهن غير التجارية ، على ما سنراه فى موضعه ، وعلى ذلك يختص القضاء العادى بالنظر فى هذه المنازعات وذلك حتى يصدر قانون الاجراءات الخاصة بالقسم القضائى بمجلس الدولة (م ٣/٢ من القرار بقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩) .

* * *

باقى الموضوعات الأخرى المتعلقة بالضريبة، كضمانات التحصيل، والتقادم، وفوائد تأخير توريدها ، ستبحث عند الكلام على الأحكام المشتركة بين جميع الضرائب على الثروة المنقولة .

المبحث الخامس

الضرائب والرسوم الأخرى التى تحصل إلى جانب الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات

٢٨٢ — تحصل إلى جانب الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات بعض الضرائب والرسوم ، أهمها: الضريبة الإضافية للدفاع، والضريبة الاضافية على الثروة المنقولة التى تقرر لصالح المجالس المحلية ، وتسرى عليها الأحكام السابق بيانها عند الكلام على الضرائب والرسوم الأخرى التى تحصل إلى جانب ضريبة القيم المنقولة فيرجع اليها (١) .

---

(١) تراجع الفقرات ٢٤٩ و ٢٥٠ و ٢٥١ و ٢٥٢ ، ص٢٧٢—٢٧٥ فيما سبق .

الفصل الثالث

أيلولة المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم الى الدولة

٢٨٣ — تنص المادة ٢٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن : «تؤول إلى الحكومة نهائيا جميع المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم قانونا بعد تاريخ العمل بهذا القانون ويسقط حق أصحابها فى المطالبة بها وتكون مما يدخل ضمن الأنواع المبينة بعد:

(١) الأرباح والفوائد المتفرعة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول مما تكون أصدرته أية شركة تجارية أو مدنية أو أية هيئة أو جماعة خاصة أو عامة .

(٢) الأسهم وحصص التأسيس والسندات وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة بالشركات أو الهيئات أو الجماعات المذكورة .

(٣) الودائع النقدية أو بصفة عامة كل مبلغ يكون مطلوبا من المصارف ودور التسليف وغيرها من المحال التى تقبل الودائع أو تفتح حسابات جارية .

(٤) ودائع الأوراق المالية وبصفة عامة كل مايكون مطلوبا من تلك الأوراق لدى المصارف وغيرها من المحال التى تتلقى أمثال هذه الأوراق على سبيل الوديعة أو لأى سبب آخر .

(٥) كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين لأى سبب كان إلى أية شركة مساهمة تجارية أو مدنية أو إلى أية هيئة أو جماعة خاصة أو عامة » .

هذا النص مأخوذ عن التشريع الفرنسى ، وهو فى الواقع ينظم إحدى وسائل اكتساب الدولة للاموال المبينة به ، ولذا فان مكانه الطبيعى فى القانون المدنى ، لا فى قانون للضرائب ، غير أن المشرع رأى ، لأسباب عملية ، ومقتفيا فى ذلك أثر المشرع الفرنسى ، أن يضعه فى قانون الضرائب ، حتى تسرى على حصر

وتحصيل الأموال التى يسرى عليها الأحكام والقواعد المقررة بالنسبة للضرائب المنقولة .

والحكمة فى أيلولة المبالغ المذكورة إلى الدولة ، هى أن الدولة تمثل المصلحة العامة ، فهى أولى بالمبالغ التى يهمل أصحابها فى المطالبة بها مدة التقادم .

٢٨٤ ـ شروط أيلولة المبالغ والقيم التى يلحقها التقادم الى الدولة : لكى تؤول المبالغ والقيم المذكورة للدولة يجب أن يتوافر فيها شرطان :

الأول ـ أن تكون المبالغ والقيم المذكورة قد لحقها التقادم قانونا بعد تاريخ العمل بالقانون .

الثانى ـ أن تكون تلك المبالغ والقيم من الأنواع المبينة فى المادة ٢٨ .

٢٨٥ ـ أما عن الشرط الأول : فان مجرد انقضاء مدة التقادم دون أن يطالب الدائن بحقوقه يترتب عليه أيلولة المبالغ نهائيا إلى الدولة وقد نص القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى المادة ٢٩ منه على أنه : «على الشركات والمصارف والمحال والهيئات والجماعات المنصوص عليها فى المادة السابقة أن توافى مصلحة الضرائب فى ميعاد لا يتجاوز آخر مارس من كل سنة ببيان عن جميع الأموال والقيم التى لحقها التقادم فى بحر السنة السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقاً للمادة المذكورة وعليها أن تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزانة إما وقت تقديم البيان أو على الأكثر فى بحر الثلاثين يوما التالية » .

ونصت المادة ١٧ من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يكون تقديم البيان المشار إليه ، وتوريد المبالغ والقيم ، لمأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مقر إدارة الشركة أو الهيئة أو الجماعة ، فان لم يوجد لها مقر إدارة فلمأمور الضرائب الواقع فى دائرة اختصاصه المحل الرئيسى لها .

ويترتب على مخالفة نص المادة ٢٩ تطبيق العقوبات المقررة فى المادة ٨٥ فقرة

أولى مع ملاحظة أن ما يمكن الحكم به فى هذه الحالة هو الغرامة فقط ، أما الحكم بالتعويض الذى لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال . . . . الخ ، وهو ما تنص عليه أيضا المادة ٨٥ فقرة أولى ، فلا محل له هنا لأن المادتين ٢٨ و ٢٩ لا تشيران إلى أية ضريبة .

وإذا دفعت الشركة المبالغ للحكومة وكان هناك سبب من أسباب وقف التقادم لا علم للشركة بوجوده فلا مسئولية على الشركة إلا إذا ثبت تقصيرها ، ويكون للدائن فى هذه الحالة الرجوع على الشركة ، وللشركة الحق فى الرجوع على الدولة ، ولا يسقط حقه فى هذه الحالة بمضى سنتين لأن القيم التى تؤول إلى الحكومة لا تعتبر ضرائب محصلة بغير حق (١) .

(١) فى ٤ أكتوبر سنة ١٩٤٥ صدر المرسوم بقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٤٥ ونص فى المادة الرابعة منه على أن : «جميع المواعيد الخاصة بسقوط الحقوق والاجراءات المقررة فى القانون المدنى وقانون المرافعات (وطنى ومختلط) تعتبر موقوفة بحكم القانون بالنسبة للأشخاص الذين كانوا مقيمين بالبلاد المحتلة أو الخاضعة للرقابة ولمدة إقامتهم فيها وذلك خلال الفترة المبتدئة من تاريخ اعتبارها بلادا محتلة إلى تاريخ صدور هذا المرسوم بقانون .

وقد جرت بعض البنوك والهيئات المذكورة فى المادة ٢٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن تورد للخزانة العامة كل مبلغ لحقه التقادم قانونا . وقد تبين فيما بعد أن أصحاب المبالغ الموردة ممن ينتفعون بأحكام المرسوم بقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٤٥ ، وأن هذه المبالغ لم يكن قد لحقها التقادم وقت توريدها للخزانة ، نظرا إلى وقف مدة التقادم وقت توريدها ، فطالب هؤلاء البنوك والهيئات الأخرى بالمبالغ المستحقة لهم ، وطالبت هذه الخزانة العامة بدورها باسترداد ما دفعته ، وانتهى رأى مصلحة الضرائب ، بعد بحث الموضوع ، إلى جواز استرداد المبالغ التى وردت من البنوك والهيئات الأخرى إلى الخزانة العامة قبل أن يلحقها التقادم قانونا ، وأن هذا الحق يسقط بمضى ثلاث سنوات من اليوم الذى يعلم فيه صاحب الشأن بحقه فى الاسترداد أو بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم الدفع ، طبقا لقواعد القانون المدنى . وأن مدة التقادم هذه تنقطع بالمطالبة القضائية أو إقرار المدين بحق الدائن صراحة أو ضمنا ، ويعتبر إقرارا ضمنيا قيام الحكومة باتخاذ إجراءات الرد قبل انقضاء ميعاد السقوط . وأنه ليس لأصحاب المبالغ دعوى مباشرة قبل الحكومة إذ لا علاقة بينهم وبينها ، وإنما دعواهم تكون قبل البنوك والهيئات —

ولا يسرى حكم المادة ٢٨ إلا على المبالغ التى يلحقها التقادم قانونا ، ويترتب على ذلك أن المبالغ التى يسقط الحق فيها بالاتفاق لا تؤول إلى الدولة وإنما تذهب إلى الشركة ، كما لو نصت الشركة فى قانونها النظامى على أن الكوبونات التى لا تقدم فى بحر سنة تؤول قيمتها للشركة ، وهذا نقص فى التشريع يجدر تلافيه ، لأن الدولة بصفتها ممثلة للصالح العام يجب أن تتملك المبالغ التى يسقط الحق فيها سوء بنص القانون أو بالاتفاق وهو ما فعله المشرع الفرنسى (بقانون ٣١ ديسمبر سنة ١٩٣٦) .

كذلك لا تؤول إلى الدولة زيادة المبلغ المتحصل من بيع الأموال المرهونة لبيوت التسليف على رهونات ، على المستحق لها من رأس مال وفوائد وعوائد حفظ ومصاريف بيع ، إذا مضت عليها مدة الثلاث سنوات التى أشار اليها الأمر العالى الصادر فى ٢٤ ديسمبر سنة ١٩٠٠ والأمر العالى الصادر فى ٢٣ مارس سنة ١٩٠١ ولم يطلبها المالك ، بل تصبح حقاً لبيت التسليف ، لأن مدة الثلاث سنوات إنما هى مدة سقوط ، وليست من قبيل التقادم المسقط الذى تنص عليه المادة ٢٨ (١) .

= الأخرى إذ أن بينهم وبينها علاقة مديونية عادية تسرى عليها مدد السقوط العادية المقررة فى القانون المدنى مع مراعاة وقف المدة طبقاً للمرسوم بقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٤٥ . (راجع منشور مصلحة الضرائب رقم ١٧١ الصادر فى ١٩٥٢/٨/١١ والتعليمات التفسيرية (على المادة ٢٨) رقم ٢ ورقم ٣ التى حلت محل بعض أحكام الكتاب الدورى رقم ٢٠٣ والتعليمات الصادرة فى ١٩٥٥/٧/١٠ على التوالى) .

(١) محكمة مصر المختلطة فى ٨ مايو سنة ١٩٤٧ (المبادىء القانونية للجرف — المجموعة الرابعة ، المبدأ ٦٢٨) ينظر عكس هذا الرأى : ضرائب الدخل فى مصر لحبيب المصرى باشا، ١٩٤٥ ص ٣٨٠ .

وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى الأخير فقد جاء فى تعليماتها التفسيرية (على المادة ٢٨) رقم « ١ » (تحل محل المنشور رقم ٢٧) على أنه : « لما كانت هذه الزيادة (زيادة المحصل من بيع الشيء المرهون عن المستحق على المدين من رأس المال وفوائد وعوائد حفظ ومصروفات =

٢٨٦ — **وأما عن الشرط الثانى** : فهو أن تكون المبالغ والقيم التى تؤول إلى الدولة ضمن الأنواع الآتية :

(١) **الأرباح والفوائد** : المتفرعة عن الأسهم والسندات القابلة للتداول التى تصدرها أية شركة تجارية أو مدنية أو هيئة أو جماعة خاصة أو عامة ، وهذه يسقط الحق فى المطالبة بها بعد مضى خمس سنوات (م ٣٧٥ مدنى) وتؤول بعد ذلك إلى الدولة . وتبدأ الخمس سنوات من يوم دفع أرباح الأسهم ، ومن يوم حلول ميعاد دفع الفوائد بالنسبة للسندات .

(٢) **الأسهم وحصص التأسيس والسندات**: وكل القيم المنقولة الأخرى الخاصة بالشركات أو الهيئات أو الجماعات المذكورة ، والمفروض هنا أن تكون تلك القيم قد استهلكت أو ردت قيمتها ، ثم بقيت المبالغ الناتجة عن ذلك لدى إحدى الهيئات المذكورة أكثر من ١٥ سنة دون أن يطالب أصحابها بها (م ٣٧٤ مدنى) .

وعبارة «كل القيم المنقولة الأخرى» تجعل النص يشمل أية ورقة مالية ولو لم تكن سهما أو حصة تأسيس أو سنداً ، كما لو كانت حصة أرباح بشرط أن تكون قابلة للتداول .

ذلك أنه لكى تؤول المبالغ والقيم المذكورة فى الحالتين السابقتين إلى الدولة ، يجب أن تكون الأسهم والسندات وباقى القيم المالية قابلة للتداول ، فاذا انعدم هذا الشرط الأساسى آلت تلك المبالغ والقيم إلى أصحاب الحق فيها تطبيقا للقواعد العامة فى التقادم .

= بيع وخلافه) لا تعدو أن تكون مبالغ مطلوبة من دور التسليف ينطبق عليها نص الفقرة (٣) من المادة ٢٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فانها تؤول إلى الخزانة متى اكتملت مدة الثلاث سنوات المنصوص عليها بالأمر العالى المذكور بعد تاريخ العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

(٣) **الودائع النقدية** : أو بصفة عامة كل مبلغ يكون مطلوبا من المصارف ودور التسليف وغيرها من المحال التى تقبل الودائع أو تفتح حسابات جارية إذا لم يطالب أصحاب الحقوق بها مدة ١٥ سنة .

أما فوائد الودائع فتؤول إلى الدولة بعد خمس سنوات .

وتسرى هذه القاعدة على المبالغ المودعة فى صناديق التوفير ، وعلى فوائدها، على أن هذا الحكم لا يسرى على صندوق توفير البريد ، إذ تنص المادة ٢١ من القانون رقم ٨٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الصندوق ، معدلة بالقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٥٥ ، على أيلولة المبالغ التى يسقط الحق فيها بالتقادم للصندوق (١) .

ويلاحظ أن المشرع لم يشترط هنا أن يكون المحل الذى يقبل الودائع أو يفتح حسابات جارية ، شركة مساهمة أو شركة توصية ، فيسرى النص إذا كان المحل مملوكا لشركة تضامن أو لفرد .

(٤) **ودائع الأوراق المالية** : إذا لم تحصل المطالبة بها مدة ١٥ سنة تنتقل ملكيتها إلى الدولة، سواء أكانت تلك الأوراق موجودة لدى المصارف أو لدى غيرها من المحال ، على سبيل الوديعة أو لأى سبب آخر .

---

(١) وحتى على فرض عدم وجود هذا النص فان الحكم الوارد فى المادة ٢٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا ينطبق على صندوق توفير البريد باعتباره من الجهات الحكومية ،التى لا يشملها النص، على ما يستفاد من تبرير اللجنة المالية بمجلس الشيوخ وضع المادة المذكورة فى قانون الضرائب برغم أن مجالها هو القانون المدنى ، من أن المقصود منها ألا تؤول المبالغ التى يلحقها التقادم إلى البنوك والشركات، إذ أن الحكومة ـ باعتبارها ممثلة للمصلحة العامة ـ أولى بالمال الذى لا يطالب به أصحابه ، هذا إلى أن عبارة « المحال » الواردة بالفقرة ٣ من المادة ٢٨ المشار إليها لا يمكن أن تنصرف إلى المؤسسات العامة مثل صندوق توفير البريد (أنظر فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى بمجلس الدولة رقم ٦٦٨ فى ٣١ أغسطس سنة ١٩٥٥ – مجموعة المبادىء القانونية ـ منتصف السنة التاسعة والسنة العاشرة، ص ٤٩).

ولم يشترط المشرع هنا أيضاً أن يكون المدين شركة مساهمة أوشركة توصية ، فيسرى النص إذا كان المحل الذى يتلقى أمثال هذه الأوراق المالية على سبيل الوديعة أو لأى سبب آخر مملوكا لفرد أو لشركة تضامن .

والمقصود بالايداع فى جميع الأحوال ، أن تكون الأموال المودعة فى حيازة المصرف أو دار التسليف وغيرهما من المحال المشار اليهما فى المادة ٢٨ ، فلو بقيت فى حيازة صاحبها لا تؤول إلى الحكومة بمضى مدة التقادم ، وتطبيقاً لذلك لا تؤول إلى الدولة الأموال المودعة فى الخزن المؤجرة للعملاء فى المصارف إذا مضت عليها مدة التقادم لأنها تعد فى حيازة العملاء (١) .

(٥) التأمينات : كل مبلغ يدفع على سبيل التأمين إلى أى هيئة أو جماعة خاصة أو عامة أو إلى أية شركة مساهمة تجارية أو مدنية ، فيخرج من حكم القانون ما يدفع من التأمينات للافراد . ومدة التقادم هنا ١٥ سنة يؤول بعدها المبلغ إلى الدولة .

تلك هى المبالغ والقيم التى تؤول إلى الدولة إذا ما لحقها التقادم ، أما غير ذلك من المستندات أو الكمبيالات أو الأشياء الأخرى ذات القيمة التى لم ترد فى النص ، فلا تنطبق عليها أحكام المادتين ٢٨ و ٢٩ من القانون وانما تنطبق عليها القواعد العامة فى التقادم .

---

(١) اعتبرت محكمة الاستئناف المختلطة أن الأموال المودعة فى الخزن المستأجرة بالمصارف لا تزال فى حيازة صاحبها (حكم محكمة الاستئناف المختلطة فى ١٧ مارس سنة ١٩٣٧ ، مجموعة الأحكام المختلطة السنة ٤٩ ص١٤٩) على أن البعض يرى أن عقد تأجير الخزن إيداع لا إيجار، وعلى ذلك تتقادم الأموال الموجودة بالخزن لصالح الدولة إن كانت من الأنواع التى نصت عليها المادة ٢٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

الباب الثالث

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

المطلب الاول

تعريف الضريبة

٢٨٧ — الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة مباشرة نوعية على الايراد الفعلى الصافى للمنشآت التجارية والصناعية، وأرباب الحرف، وبعض أنواع النشاط الاقتصادى ذى الطابع المدنى، وهى ضريبة نصف شخصية سنوية .

وهذه الضريبة أهم الضرائب النوعية المباشرة التى فرضها المشرع المصرى ، وأكثرها إثارة المنازعات، وتختلف عن الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة من عدة نواحى أهمها : أنها مفروضة على دخل مختلط ناتج عن العمل ورأس المال ، وأنها لا تسرى إلا على الدخل الصافى ، وأنها تصطبغ إلى حد ما بصبغة الشخصية ،كاعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، والاعفاء للاعباء العائلية، كما تختلف عنها فى طريقة التحصيل إذ يلتزم صاحب الايراد الخاضع لها بتوريدها إلى مصلحة الضرائب، وفى أن مناط استحقاقها بمجرد استحقاق الربح سواء قبض أم لم يقبض ، بخلاف الضريبة على فوائد الديون ، فان مناط استحقاقها هو الوفاء بالفوائد فعلا وليس بمجرد الاستحقاق .

وقد تكلم عنها المشرع فى الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، كما سبق القول ، وهو مقسم إلى خمسة فصول: الفصل الأول — ما تتناوله الضريبة،

الفصل الثانى ـ سعر الضريبة ، الفصل الثالث ـ الأرباح التى تسرى عليها الضريبة ، الفصل الرابع ـ الاعفاء ، الفصل الخامس ـ تحديد مقدار الأرباح التى تسرى عليها الضريبة . وهذا الفصل الأخير مقسم إلى ثلاثة أقسام: القسم الأول ـ الشركات المساهمة ، القسم الثانى ـ الشركات غير الشركات المساهمة والأفراد ، القسم الثالث ـ أحكام تسرى على كل الممولين .

وقبل البدء فى دراسة أحكام هذه الضريبة ، نستعرض أهم خصائصها ، ثم ندرس أحكامها ، بادئين بالمنشئات والأشخاص الذين تخضع أرباحهم لها ، ثم نبحث فى شروط سريانها ، وفى الاعفاء منها ، ثم فى الربح الخاضع للضريبة وكيف يتم تحديده وحصره وتقديره ، ثم فى توقف المنشأة عن العمل والتنازل عنها ، ثم فى سعر الضريبة وكيفية ربطها وتحصيلها ، وغير ذلك من الأحكام .

المطلب الثانى

خصائص الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

تتميز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالخصائص الآتية :

٢٨٨ — *أولا — انها ضريبة مباشرة نوعية نصف شخصية* : تسرى هذه الضريبة على نوع معين من الايراد ، هو إيراد المنشآت التجارية والصناعية ، وأرباب الحرف وبعض أنواع النشاط الاقتصادى ذى الطابع المدنى . وقد كانت حتى آخر سنة ١٩٥٠ ضريبة القانون العام ، وبهذه الصفة كانت تسرى على كل إيراد لايخضع لضريبة نوعية أخرى .

والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة نوعية ، والضرائب النوعية ، كما هو معروف ، ضرائب عينية فى الغالب ، غير أن المشرع المصرى أدخل على هذه الضريبة بعض عناصر الشخصية ، من ذلك أنه جعلها تسرى على الايراد

الصافى ، بعد خصم نفقات الحصول عليه والمحافظة على مصدره . كما أعفى حداً أدنى من الايراد للمعيشة ، وسمح بخصم بعض المبالغ منه مقابل الاعباء العائلية ، على أنه من جهة أخرى قصر الاعفاء والخصم على أصحاب الايراد الذى لا يتجاوز مثلى حدود الاعفاءات ، كما سنرى فى موضعه ، وخفض الضريبة المستحقة إلى النصف بالنسبة إلى صغار الممولين إذا توافرت فيهم شروط معينة .

غير أن هذه الضريبة لا تزال لها بعض سمات الضرائب العينية ، فسعرها نسبى ، والممول الصغير والمتوسط متى تجاوز إيرادهما مثلى حدود الاعفاءات خضعا للضريبة بنفس النسبة التى يخضع لها الممول الكبير مهما كان مقدار الايراد الذى حصل عليه .

٢٨٩ — ثانياً - أنها مفروضة على الايراد بمعناه الواسع : يشمل الايراد الذى تسرى عليه هذه الضريبة ، إلى جانب أرباح الاستغلال ، الأرباح الرأسمالية ، الناتجة عن بيع بعض أصول المنشأة ، أى ممتلكاتها ، والأرباح العارضة الناتجة عن عمليات عارضة لا تدخل فى نطاق نشاط المنشأة الأصلى كالربح الناتج من قيام شركة لغزل القطن بعملية مضاربة فى البورصة . بهذا توسع المشرع فى مدلول الايراد بالنسبة لضريبة الارباح التجارية والصناعية ، ولم يقصره على الدخل بمعناه الفنى الضيق ، وإنما تعداه إلى الايرادات العرضية التى لا تتسم بالتجدد والدورية .

٢٩٠ — ثالثاً - أنها ضريبة اقليمية : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ضريبة مكانية ، لأن المشرع اشترط لاستحقاقها أن تكون مصر مصدر الايراد ، فنص فى المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أن : « تستحق الضريبة عن أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر » ، وذلك مهما كانت جنسية صاحب المنشأة أو محل توطنه ، وقد ذهب القضاء ، كما سنرى فى موضعه ، إلى أنه ليس

من الضرورى ليخضع الربح للضريبة أن يكون للمنشأة كيان محلى ، كمكتب فرعى أو توكيل فى مصر ، بل يكفى أن يكون الربح ناتجا من مزاولة نشاط فى مصر على وجه الاستمرار والاعتياد .

هذا من جهة ، ومن جهة أخرى لا تسرى الضريبة المصرية على أرباح المنشآت الموجودة فى الخارج ، ولو كانت مملوكة لمصريين أو لأجانب متوطنين أو مقيمين فى مصر ، وذلك على العكس مما رأيناه بالنسبة للضريبة على إيراد القيم المنقولة ، والضريبة على فوائد الديون ، إذ تسرى الأولى على إيراد القيم المنقولة الأجنبية المملوكة لمصريين أو لأجانب متوطنين أو مقيمين فى مصر ، كما تسرى الثانية على فوائد الديون والودائع والتأمينات الموظفة فى الخارج ، المطلوبة لمصريين ، أو لأجانب متوطنين أو مقيمين فى مصر ، وبينما تجمع الضريبتان المذكورتان بين مبدأ التبعية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ، تقتصر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على مبدأ التبعية الاقتصادية .

٢٩١ — رابعا - أنها ضريبة سنوية : لا تسرى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح كل عملية على حدة ، ولا على الربح بمجرد تحققه ، ولكنها تسرى على نتيجة العمليات التى يقوم بها الممول أثناء سنة كاملة كوحدة متكاملة ، ذلك أن الضريبة مفروضة على أساس الأرباح الصافية ، وقد تحقق بعض العمليات ربحاً ، وينتج عن البعض الآخر خسارة ، ولا يكون من المستطاع معرفة النتيجة النهائية إلا بعد فترة من الزمن ، وقد اختار المشرع أن تكون هذه الفترة سنة ، إذ جرى العرف على أن تبين المنشآت التجارية والصناعية مركزها المالى فى ميزانية تعد كل سنة . ومن ثم يتضح الفرق بين ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من جهة ، وضريبتى القيم المنقولة ، وفوائد الديون والودائع والتأمينات من جهة أخرى ، فبينما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ضريبة سنوية ، نجد أن ضريبة

القيم المنقولة تسرى على كل توزيع يتم فى أى وقت من السنة ، وضريبة فوائد الديون تفرض على كل فائدة يتم الوفاء بها فى أى وقت .

على أن هناك حالات استثنائية تسرى فيها ضريبة الأرباح التجارية لمدة أقل من سنة ، كحالة توقف المنشأة عن العمل ، وحالة التنازل عنها كلها أو بعضها ، أو كلما حصل دفع للايراد ، كحالة السمسرة والعمولة العارضتين ، على ما سنوضحه فى موضعه .

٢٩٢ — خامسا — أنه يكفى لسريانها استحقاق الإيراد ولو لم يقبض فعلا : ليس من الضرورى لسريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أن يكون الايراد قد تم قبضه والاستيلاء عليه ، بل يكفى أن يكون قد استحق فعلا ، وأن يكون المدين به قادرا على الدفع ، وذلك على العكس من الضريبة على فوائد الديون التى لا تسرى — كما رأينا — إلا على الإيراد الذى يتم قبضه ، وعلى العكس من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية التى لا تسرى — كما سنرى — على الإيراد الخاضع لها إلا إذا تم قبضه فعلا ، ويرجع السبب فى ذلك إلى أن الأعمال التجارية أساسها الثقة بين المتعاملين ، والديون التجارية تعد فى حكم المقبوضة ، بل إن منها ما يستطاع قبضها فعلا ، إذا كانت ممثلة فى شكل أوراق تجارية ، بواسطة خصمها من البنوك ، كما يمكن استعمالها فى سداد ما على الممول من ديون ، بواسطة تحويلها (١) .

وقد طبقت محكمة النقض هذا المبدأ فى حكم لها بتاريخ ٢٨ أبريل سنة ١٩٥٥

---

(١) هناك استثناءات لهذه القاعدة — قاعدة سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الربح المستحق — لا تسرى فيها القاعدة . ومن هذا القبيل حالة المنشآت التى تبيع العقارات بالتقسيط لمدد طويلة قد تصل إلى العشرين عاما ، إذ لا يمكن اعتبار الربح الناتج من مبيعاتها متحققا كله فى السنة التى جرى فيها البيع .

إذ قالت : « فرق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى الواقعة المنشئة للضريبة ، بين الضريبة التى تستحق على فوائد الديون سواء كانت من الديون الممتازة ، أو المضمونة بتأمينات عقارية ، أو من الديون العادية ، وبين الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية . فجعل المناط فى الضريبة الأولى الوفاء بهذه الفوائد ، مهما تكن الصورة التى يتم بها هذا الوفاء . وقد فرع القانون على هذا الأصل ، الأحكام التى أوردها فى الفصل الثالث من الباب الثانى من الكتاب الأول . فاذا ما استحقت الفوائد ولم يوف بها المدين فلا تستحق الضريبة . أما ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، التى أفرد لها القانون الكتاب الثانى . فقد جعل المشرع استحقاقها منوطا بنتيجة العمليات على اختلاف أنواعها ، التى تباشرها الشركة أو المنشأة ، أى يكفى أن تكون نتيجة النشاط التجارى أو الصناعى فى نهاية السنة الضريبية ربحا حتى تفرض الضريبة على هذا الربح الصافى ، وليس من الضرورى أن يكون هذا الربح قد قبض فعلا . فاذا كانت المنشأة التجارية تحترف الأقراض ، وطولبت بالضريبة المستحقة على أرباحها التجارية ، وجب أن يدخل فى حساب هذه الضريبة الفوائد المستحقة لها خلال السنة الضريبية ولو لم تقبضها فعلا ، متى كانت لا تعد من الديون المعدومة . فاذا تحقق انعدامها فى سنة ضريبية تالية ، عد انعدامها خسارة وحسبت للمنشأة على هذا الوصف » (١).

المبحث الثانى

الأرباح الخاضعة للضريبة

٢٩٣ — بين المشرع فى المواد ٣٠ و٣١ و ٣٢ و ٣٢ مكررة من القانون

---

(١) الطعن رقم ٢٢٤ السنة ٢٢ قضائية (جدول مجموعة القواعد القانونية ، الدائرة المدنية لمحكمة النقض ٤ ص ٧٧٨ ، بند ٢) .

رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أنواع الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية على النحو الآتى :

« مادة ٣٠ - اعتبارا من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية ، أو المتعلقة بالحرف، ومن بينها امتيازات ومنشآت المناجم وغيرها بغير أى استثناء إلا ما ينص عليه القانون .

« مادة ٣١ - تسرى الضريبة على الشركات المساهمة مهما يكن الغرض منها .

« مادة ٣٢ (١) - تسرى الضريبة كذلك على أرباح :

(١) —

(٢) الأفراد والشركات الذين يقومون بأعمال الوساطة لشراء وبيع العقارات

---

(١) كان نص المادة ٣٢ عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كالآتى :

« تسرى الضريبة كذلك على أرباح :

١) شركات التعاون للاستهلاك متى كانت تملك محال أو حوانيت أو مخازن لبيع أو تسليم المواد الغذائية أو المحاصيل أو البضائع .

٢) الجمعيات التعاونية واتحاد الجمعيات التعاونية لأرباب الحرف .

٣) الجمعيات التعاونية التى يؤلفها العمال للانتاج .

٤) الأفراد والشركات الذين يقومون بأعمال الوساطة لشراء وبيع العقارات أو المحال التجارية أو الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها .

٥) السماسرة وسماسرة الأوراق المالية والوكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية على اختلاف أنواعها .

٦) الأشخاص والشركات الذين يجرون تقسيم أراضى البناء المملوكة لهم ويبيعونها بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد .

٧) الشركات أو الأشخاص الذين يؤجرون محلا تجاريا أو صناعيا مع أثاثه والأدوات التى تلزم لتشغيله سواء أكان الايجار يشمل أم لا يشمل كل أو بعض العناصر المعنوية المتعلقة بالمتجر أو المصنع .

٨) كل مهنة أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة أخرى خاصة بها .

ثم عدلت المادة ٣٢ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على الوجه الآتى : =

أو المحال التجارية ، أو الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها .

(٣) السماسرة ، وسماسرة الأوراق المالية، والوكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطه لشراء أو بيع أي نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية على اختلاف أنواعها .

(٤) الأشخاص والشركات الذين يجرون تقسيم أراضى البناء المملوكة لهم ويبيعونها ، بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد .

(٥) الشركات أو الأشخاص الذين يؤجرون محلا تجاريا أو صناعيا من أثاثه والأدوات التى تلزم لتشغيله ، سواء أكان الإيجار يشمل أم لا يشمل كل أو بعض العناصر المعنوية المتعلقة بالمتجر أو المصنع .

(٦) من يستأجر أرضا زراعية ويؤجرها للغير بجزأة أو صفقة واحدة » .

« مادة ٣٢ مكررة (١) ـ تسرى الضريبة بالسعر المقرر فى المادة ٣٧ وبغير

= أ ـ ادمجت الفقرات ١ و ٢ و ٣ معا فى فقرة واحدة ، وزيدت عليها عبارة جديدة ، واعطيت رقم (١) وأصبح نصها كما يلى :

١ ـ شركات التعاون الاستهلاك متى كانت تملك محال أو حوانيت أو مخازن لبيع أو تسليم المواد الغذائية أو المحاصيل أو البضائع ، وعلى الجمعيات التعاونية واتحاد الجمعيات التعاونية لارباب الحرف والجمعيات التعاونية التى يؤلفها العمال للانتاج ، والبنوك التعاونية، وذلك استثناء من المادة ٤٣ فقرة « ٤ » من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ الخاص بالجمعيات التعاونية المصرية (السارى وقتئذ والذى الغى فيما بعد وحل محله القرار بقانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦) .

ب ـ حذفت الفقرة « ٨ » التى تنص على سريان الضريبة على كل مهنة أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة أخرى خاصة بها .

حـ ـ أضيفت فقرة جديدة تنص على سريان الضريبة على من يستأجر أرضا زراعية ويؤجرها للغير بجزأة أو صفقة واحدة .

د ـ عدل ترقيم الفقرات وأصبحت كالموضح بالمتن ثم ألغيت الفقرة « ١ » بعد ذلك بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ .

(١) أضيفت بمقتضى القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ .

أى تخفيض على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ، ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته .

« ويصدر قرار من وزير المالية ببيان ما ينبغى تقديمه من الاقرارات من الممول أو من الأشخاص الذين يدفعون اليه تلك العمولة والسمسرة ، وكذلك ببيان طريقة دفع الضريبة ومواعيده » .

وسنتكلم على كل نوع من هذه الأرباح فى مطلب مستقل فيما يلى .

المطلب الأول

أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية

٢٩٤ — اكتفى المشرع المصرى بالنص فى المادة ٣٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ السابق ذكرها على فرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية ، ولم يبين المقصود بالمهن والمنشآت التجارية والصناعية ، وإذا رجعنا إلى القانون الفرنسى الذى أخذ عنه المشرع المصرى هذا النص ، نجد أنه ، هو الآخر ، لم يبين المقصود بالمهن والمنشآت التجارية والصناعية ، وقد اختلفت الآراء فى فرنسا فى هذا الصدد .

فمصلحة الضرائب هناك رأت أن الضريبة لا تسرى فقط على المهن التجارية والصناعية المعتبرة تجارية طبقا لأحكام القانون التجارى . وإنما تسرى أيضا على أرباح المهن الأخرى المشابهة لها ، أى التى تشابه عملياتها عمليات المهن المعتبرة تجارية قانونا ، بهذا احتفظت لنفسها بحرية الحكم فى كل حالة بما يلائمها ، وقد أيدها فى ذلك مجلس الدولة الفرنسى فى عدة أحكام . ويؤخذ على هذا الرأى أنه يؤدى إلى تعسف مصلحة الضرائب لأن المشابهة معيار شخصى غير ثابت .

أما الكتاب فقد ذهب فريق منهم إلى أن المهن والمنشآت التجارية والصناعية

التي تخضع للضريبة هي المهن والمنشآت التي تعتبر تجارية طبقا لأحكام القانون التجاري .

وقال فريق آخر إن عدم اقتصار القانون على ذكر المهن والمنشآت التجارية وإضافته لمهن ومنشآت صناعية مما لا يعتبره قانون التجارة مهنا تجارية (١) ، يتضمن إمكان فرض الضريبة على أرباح المهن الصناعية ، حتى ولو لم تكن ذات طابع تجاري، وبناء على هذا الرأي يخضع لهذه الضريبة توزيع المياه واستغلال المحاجر ولو أنها لا تعتبر أعمالا تجارية .

وثمة فريق ثالث يفرق بين الأعمال التي تهدف إلى إنتاج أو توزيع أشياء مادية من جهة، والأعمال التي تهدف إلى انتاج خدمات غير مادية ،كمرافعة المحامي من جهة أخرى ، ويعتبر امتهان الأولى خاضعا لضريبة الأرباح التجارية بخلاف امتهان الثانية ، الذي يخضع لفروع أخرى من الضرائب النوعية، على أنه لما كان إنتاج الخدمات قد يؤدي في بعض الأحوال إلى إنتاج أشياء مادية كالكاتب الذي يؤلف كتاباً ، والمثال الذي ينحت تمثالا ، فان هذه المنتجات المادية تظل بالنسبة لمنتجيها محتفظة بطابعها غير المادي ، فاذا باعوها فانهم لا يباشرون عملا تجاريا . أما إذا خرجت من أيديهم إلى غيرهم ، فانها تكتسب طابعا مادياً ، فصاحب المكتبة الذي يبيع كتاب المؤلف يباشر عملا تجارياً ، وينتهي هذا الرأي إلى

---

(١) المنشآت الصناعية هي المنشآت التي تقوم بتحويل المواد إلى سلع ومنتجات (الصناعات التحويلية)، أو بانشاء السفن أو بانشاء مبان إذا كان المقاول متعهدا بتوريد الأشياء والأدوات اللازمة (الصناعات الانشائية)، أو باستخراج المعادن والمواد الأولية من باطن الأرض (الصناعات الاستخراجية) ، أو بنقل السلع والمنتجات من مكان لآخر (صناعات النقل) . ولم يشر القانون التجاري إلى كل المنشآت الصناعية ، وإنما أشار إلى بعضها فقط ومن ثم كان الخلاف على مدى خضوع المهن والمنشآت الصناعية التي لم يرد ذكرها في القانون التجاري للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تسرى ، علاوه على المهن التى نص عليها قانون التجارة ، على جميع المهن التى ترمى إلى القيام بأعمال تتصل بأشياء مادية ، سواء أكانت تلك الأعمال مدنية أم غير مدنيـة ، وسـواء تعلقت بمنقولات أم بعقارات (١) .

والمعول عليه فى اعتبـار مهنة أو منشأة ما تجارية ، فى نظر أصحاب هـذا الرأى، هو طبيعة الأعمال المؤداة وليست صفة القائم بها، فالموظف الحكومى الذى لا يجيز له قانون التوظف مباشرة التجارة يخضع لهذه الضريبة عما قد يباشره من عمليات تجارية، والطبيب الذى ينشىء مستشفى ينزل فيه مرضاه ويقدم لهم الطعام، تخضع أرباحه من المستشفى لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٢٩٥ — هذا فى فرنسا ، أما فى مصر فانه لا شك أن المشرع المصرى إذ أخذ نص المادة ٣٠ المذكورة عن القانون الفرنسى وتوسع فيه ، أراد عـــدم الاقتصار فى فرض هذه الضريبـة على أرباح المهن التى يعتبرها القانون التجارى المصرى مهناً تجارية (٢) ، بدليل أنه أخضع لهذه الضريبة مهناً لا يعدها القانون

---

(١) **Bourrel et Durand; Impôts sur les revenus, *Questions* Litigieuses, Paris, 1934.**

(٢) نصت المادة الثانية من قانون التجارة المصرى على أن يعتبر عملاً تجاريا :

ا — كل شراء غلال أو غيره من أنواع المأكولات أو البضائع لأجل بيعها بعينهـا أو بعـد تهيئتها بهيئة أخرى أو لأجل تأجيرها للاستعمال .

ب — كل مقاولة أو عمل متعلق بالمصنوعات أو التجارة بالعمولة أو النقل برا أو بحرا .

حـ — كل تعهد بتوريد أشياء، وكل مايتعلق بالمحلات والمكاتب التجارية وغيرها من المحلات المعدة للبيع بالمزايدة أوالملاعب العمومية.

د — كل عمل متعلق بالكمبيالات أو الصرافة أو السمسرة .

هـ — جميع معاملات « البنوكة » العمومية .

و — جميع الكمبيالات أيا كان أولو الشان فيها .

التجارى مهناً تجارية ، كمهنة شراء العقارات بقصد بيعها ، يضاف إلى ذلك أنه جعل منها فى أول الأمر ضريبة القانون العام ، فأخضع لها كل مهنة أو منشأة لا تخضع لضريبة أخرى .

أما القضاء فاننا نجد بعض أحكامه تؤيد الأخذ بمعيار المشابهة ، الذى تأخذ به مصلحة الضرائب الفرنسية ، كذلك يرى بعض الكتاب الأخذ به، بينما يؤيد كتاب آخرون الرأى الذى يفرق بين الأعمال التى تهدف إلى إنتاج وتوزيع الأشياء المادية ، والأعمال التى تهدف إلى إنتاج خدمات غير مادية ، ويقصرون سريان الضريبة على النوع الأول منهما .

ومهما كان الرأى الذى نفضله ، لا يجب أن يغيب عن الذهن أن هذه الضريبة مفروضة فى الأصل على دخل مختلط ناتج عن العمل ورأس المال معاً ، فلا ينبغى أن يؤدى ذلك الرأى إلى جعلها تسرى على دخل ناتج عن العمل وحده أو عنه بصفة أساسية.

= ز – جميع السندات التى تحت آذن سواء كان من أمضاها أو ختم عليها تاجرا أو غير تاجر ، انما يشترط فى الحالة الأخيرة أن يكون تحريرها مترتبا على معاملات تجارية .

ح – جميع المقاولات المتعلقة بانشاء مبان متى كان المقاول متعهداً بتوريد الأدوات والأشياء اللازمة لذلك .

ط – جميع العقود والتعهدات الحاصلة بين التجار المتسببين والسماسرة والصيارف ما لم تكن العقود والتعهدات المذكورة مدنية بحسب نوعها أو بناء على اس العقد .

ى – كل عمل متعلق بانشاء سفن أو شرائها أو بيعها للسفر داخل القطر أو خارجه ، وجميع الرسائل البحرية المتعلقة بالتجارة .

ك – كل بيع وشراء مهات أو أدوات أو ذخائر للسفن ، وكل استئجار أو تأجير للسفن بالنولون ، وكل إقراض أو استقراض بحرى ، وكل عقد تأمين من الأخطار ، وجميع العقود الأخرى المتعلقة بالتجارة البحرية .

ل – كل اتفاق أو مشارطة على ماهيات الملاحين وأجرهم .

م – استخدام البحريين فى السفن التجارية .

ويعتبر الأشخاص الذين يباشرون هـذه الأعمال على سبيل الاحتراف أنهم يمارسون مهناً تجارية بحسب القانون التجارى .

المطلب الثانى

أرباح أصحـــاب الحرف

٢٩٦ — تسرى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أيضا على الصناع المستقلين أو أصحاب الحرف (Artisans) ، كالحائك وصانع الأحذية والنجار والحلاق والحداد وأضرابهم ، وهم يتميزون باستقلالهم فى أعمالهم ، وبتملكهم لآلاتهم وأدواتهم ، ويحمل اليهم العملاء المواد ، فيقومون بصنعها أو إصلاحها لهم ، وقد يجيئون بها بأنفسهم ، وهم لا يعتبرون فى الأصل من التجار ، لأنهم لا يضاربون على المادة الأولية ولا يبيعون منتجاتهم بالطرق التجارية المعروفة ، ويحصلون على كل ربحهم تقريباً من عملهم اليدوى ، وإن كان بعضهم يمكن اعتباره من التجار (إذا كان يضارب فى المادة الأولية ، كصانع الأحذية الذى يخزن الجلود عنده ليصنع منها أحذية يعرضها للبيع) ، وهم أقرب إلى العمال منهم إلى أصحاب الأعمال ، ولكنهم ليسوا عمالا بالمعنى الدقيق ، لأنهم مستقلون فى تنفيذ عملهم ، كما يصعب اعتبارهم منظمين ، لأنهم يعملون بأنفسهم ، وحدهم أو مع عدد قليل من الأعوان ، ويؤدون فى الغالب أعمالا يدوية [1] .

٢٩٧ — ويخضع أفراد هذه الطائفة فى فرنسا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أيضا (قبل إلغاء الضرائب النوعية) ، ولكن المشرع خفض سعرها بالنسبة لهم ، وجعله مطـابقا لسعر ضريبة المرتبات والأجور ، وقد كان الأجدر بالمشرع المصرى أن يخضعهم للضريبة على أرباح المهن غير التجارية لأن العنصر الأساسى فى الحرف هو العمل . أو يخفض سعر ضريبة الأرباح التجارية

---

(١) حددت الادارة المالية فى فرنسا معنى صاحب الحرفة بأنه كل من يزاول لحسابه وبمعرفته صنعة يدوية يقوم بها فى مسكنه أو فى مصنع صغير ، وله أن يستعين فى أداء عمله ببعض القوى المحركة على ألا تبلغ مبلغ الآلات الكبيرة ذات القوة الضخمة ، وإذا كان يشترى بنفسه المواد الأولية فلا ينبغى أن تزيد على ما يستطيع صنعه بنفسه ، وألا تحول الى مضارب واعتبر تاجرا .

بالنسبة اليهم ، لضآلة أرباحهم ، وضرورة تشجيعهم ، لما ينتج عن وجودهم من الاستقرار الاجتماعي، على أن المشرع المصرى آثرهم بشيء من الرعاية، إذ أضاف بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ مادة جديدة برقم ١٤ مكررة إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، نص فيهـا على أنه: « إذا لم يتجـاوز رأس المال الحقيقى المستثمر مائتى جنيه مصرى ولم يكن بالمنشأة غير صاحبهـا وعامل واحد وكانت الحسابات منتظمة ولم يكن للممول أوجه نشاط أخرى فتخفض الضريبة المستحقة إلى النصف بشرط ألا يتجاوز صافى الربح السنوى مبلغ ثلاثمائة جنيه مصرى» ، وسنعود إلى الكلام عن هذا التخفيض فيما بعد (١) .

المطلب الثالث

أرباح الشركات المساهمة

٢٩٨ — نص القانون فى المادة ٣١ منه على أن : «تسرى الضريبة على الشركات المساهمـة مهما يكن الغرض منها » وبذلك يشمـل النص الشركات المساهمة التى

---

(١) يوجد إلى جانب أصحاب الحرف طوائف أخرى قد تشتبه معهم ، كالعمال الذين يشتغلون عادة فى منازلهم ، والباعة المتجولين ، وسائقى العربات وسيارات الأجرة. (ا) أما العمال الذين يعملون عادة فى منازلهم فنهم من يمتلك أدوات عمله، ومنهم من لا يمتلكها ، ولـكنهم لا ينتجون إلا ما يطلبه منهم بعض أصحاب المحـال أو التجار الذين يقدمون اليهم المواد الأولية ، وهؤلاء العمال يعاملون فى فرنسا كأصحاب الحرف سواء بسـواء بنص القانون ، أما فى مصر فلم يرد بشأنهم نص خاص ، ولذلك فانهم يخضعون للضريبة على أرباح المهن غير التجارية بصفتها ضريبة القانون العام ، إلا اذا كانت العلاقة التى تربطهم بمن يعملون لحسـابهم علاقة تبعية فتسرى عليهم ضريبة المرتبات والأجور .

(ب) أما الفريق الثـانى : الباعة المتجولون وسائقو العربات وسيارات الأجرة ، فقد عاملهم القانون الفرنسى كأصحاب الحرف أيضا . أما فى مصر فلم يرد بشأنهم نص خاص ، وعلى ذلك إذا لم تتوافر فيهم شروط سريان ضريبـــة الأرباح التجارية ، تطبق عليهم ضريبة الأرباح غير التجارية، بصفتها ضريبة القانون العام، مالم تـكن هناك علاقة تبعية تربطهم بمن يعملون لحسابهم ، فيخضعون عندئذ لضريبة المرتبات والأجور .

تشتغل بالاستثمار الزراعى ، مع أن الاستثمار الزراعى لم تقرر عليه أية ضريبة ، ويعلل ذلك ، كما جاء فى تقرير اللجنة المالية بمجلس الشيوخ عن مشروع قانون الضريبة : « بأن الشخص الذى يوظف أمواله فى شراء أسهم الشركات الزراعية لا يعد مستثمراً زراعيا ، وحكمه حكم أى شخص يوظف أمواله فى شراء أسهم أية شركة سواء أكانت زراعية أم تجارية أم صناعية » . وهذا الحكم يجب الأخذ به بالنسبة للشركات المدنية التى تتكون على شكل شركة مساهمة .

ويعرض للباحث هنا بالنسبة إلى الشركات المساهمة معرفة غرض المشرع ، هل يقصد جميع الشركات المقسم رأس مالها إلى أسهم (Sociétés par actions) أو نوعاً واحداً منها هو الشركات المغفلة أو المجهولة الإسم (Sociétés anonymes) فقط . يدل ما جاء فى تقرير اللجنة المالية بمجلس الشيوخ السابق ذكره أن النوع الثانى هو الذى قصده المشرع ، لأن هذا النوع من الشركات هو الذى لا يستثمر الفرد ماله فيها إلا عن طريق شراء أسهمها [١] .

المطلب الرابع

أرباح الوسطاء

٢٩٩ — أخضع القانون لهذه الضريبة أرباح الوسطاء [٢] بصفة عامة بمقتضى الفقرة (٣) من المادة ٣٢ من القانون ، المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة

---

(١) ضريبة الأرباح التجارية والصناعية للدكتور حسين خلاف ، القاهرة ١٩٥٤ ، ٢٠ ، وضريبة الأرباح التجارية والصناعية للدكتور أحمد ثابت عويضة ، ١٩٥٨ ج ١ ص ٣٢ .

أما من رأى أن النص يشمل جميع الشركات المقسم رأس مالها إلى أسهم وليس الشركات المجهولة الاسم فقط ، فنهم : حسان البرت ، فى : تحديد نطاق الضريبة على الأرباح التجارية ، ص ١٣ و Rivet Louis, Les nouveaux impôts sur le revenu, p. 65.

(٢) قلنا فيما سبق أن الأرباح التى تسرى عليها هذه الضريبة تتميز بأنها تأتى من مصدر =

١٩٥٠ ، وأرباح وسطاء العقارات والمحال التجارية بمقتضى الجزء الأول من الفقرة (٢) من المادة المذكورة ، وأرباح السمسرة والعمولة العارضتين بمقتضى المادة ٣٢ مكررة ، المضافة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ وسنتكلم فيما يلي على كل نوع من هذه الأنواع .

§ ١ - الوسطاء بصفة عامة

٣٠٠ — تنص الفقرة (٣) من المادة ٣٢ من القانون على أن تسرى الضريبة على أرباح : « السماسرة وسماسرة الأوراق المالية والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية أو القيم المالية على اختلاف أنواعها » .

ويلاحظ أن المشرع لم يكن بحاجة للنص صراحة على أعمال الوساطة المشار إليها لأنها تدخل ضمن الأعمال التجارية المنصوص عليها فى المادة ٣٠ من القانون .

ولكى تسرى الضريبة لابد أن يتعلق الأمر بأعمال وساطة ، على أن المشرع لم يفرق بين أنواعها المختلفة ، وأخضعها كلها للضريبة ، مهما كان الاسم الذى يطلق عليها ، ودون نظر إلى كيفية دفع العمولة للوسيط ، وكل مايهم أن يكون العمل من حيث طبيعته ، من أعمال الوساطة (١) .

= مختلط من العمل ورأس المال ، وهذا صحيح فى الأصل ، على أنه رغم ذلك فان هناك أرباحا تخضع لهذه الضريبة مع أنها متولدة من العمل أساسا ومن هذا القبيل أرباح الوسطاء ، إذ أن من بينهم من لا يستخدم فى منشأته إلا القليل من رأس المال ، ويعتمد أساسا فى الحصول على ربحه على ما يبذله من جهد شخصى .

(١) أوضحت محكمة استئناف الاسكندرية هذا المعنى فى حكم لها بتاريخ ٢٥ أبريل سنة ١٩٤٩ ، حيث قالت : « إن المشرع المصرى إذ أخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أرباح السماسرة وسماسرة الأوراق المالية والوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل شخص أو شركة أو وكالة أو مكتب يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أى نوع من البضائع أو المواد الغذائية =

كذلك يجب أن يكون الشخص أو الشركة مشتغلا بالوساطة فى الحالات المذكورة لحساب نفسه، سواء أكانت الوساطة فى شكل سمسرة أو وكالة بالعمولة أو أية صورة أخرى (١) .

وقد ذكر النص صراحة السمسرة والوكالة بالعمولة ، على أن هناك أنواعا أخرى من الوساطة غيرهما. وسنتكلم فيما يلى على السمسرة، ثم الوكالة بالعمولة، ثم أهم أنواع الوساطة الأخرى .

٣٠١ — **السمسرة** : السمسرة هى التقريب بين طرفى عقد مقابل أجر يدفع غالبا فى شكل نسبة مئوية من قيمة الصفقة . والسمسار ليس وكيلا عن طرف أو آخر من طرفى العقد ، ولا يعتبر طرفا فى العقد ، ولا يتعاقد لحسابه ، ولا تقع عليه الالتزامات المتولدة عن العقد ، ولا يسأل عن تنفيذه لا بصفته الشخصية ولا بصفته ضامنا ، وكل عمله أنه وسيط يقوم بالتقريب والتوفيق بين طرفى العقد .

= أو القيم المالية على اختلاف أنواعها (المادة ٣٢ فقرة ٥ «٣ بعد التعديل») فان معنى هذا أنه أخضع عمولة الوسطاء بين البائع والمشترى أيا كانت صفتهم إلى ضريبة الأرباح التجارية ومهما يكن شكل العمولة ، أهى أجر ثابت أو نسبة مئوية ... والعبرة فى تكييف نوع العمولة بطبيعة العمل الذى تنشأ عنه وليس بأسماء ذويها أو عنوان مكاتبهم . وهذا هو ما عناه المشرع بتعميم تعريفه الوسطاء عموما فى الفقرة الخامسة (الثالثة بعد التعديل) من المادة ٣٢ بدون تقيد بصفتهم أو أسمائهم أو استقلالهم شخصيا أو باسم عملائهم فان كل هذه الأمور لا تقدم ولا تؤخر فيما يجب من استنباط حقيقة أمر العمولة التى يتقاضونها وخضوعها لضريبة الأرباح التجارية أو ضريبة كسب العمل تبعا للظروف والملابسات الخاصة بها » .

(١) أما إذا كان الممول (فردا أم شركة تضامن) تابعا لغيره فى ممارسة نشاطه فلا يعد وسيطا، والفيصل فى ذلك هو بيان العلاقة التى تربط بين الوسيط وبين من يعمل لحسابه. فاذا اتسمت هذه العلاقة بالخضوع والتوجيه والتبعية كان الوسيط مجرد أجير أو مستخدم ، تخضع أرباحه لضريبة المرتبات والأجور والمعاشات . أما إذا كانت العلاقة قد خلت من هذه التبعية ، وكان الوسيط مستقلا فى ممارسة نشاطه ، ولا توجيه له من أحد فان أرباحه تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (محكمة استئناف الاسكندرية ، فى ١٩٦٠/١١/٢٨ — القضية رقم ٦٠٧ لسنة ١٠ قضائية) ،

ولا يعتبر البعض السمسرة عملا تجاريا إلا إذا تعلقت بعمل تجارى ، غير أن الرأى الغالب يميل إلى اعتبارها عملا تجاريا حتى ولو كان العقد الذى يتم عن طريقها عقدا مدنيا ، كبيع العقار وشرائه وتأجيره ، على أن المشرع الضريبى أخضع أرباح السمسرة فى جميع الأحوال لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كما يتضح من عموم نص المادة ٣/٣٢ من القانون ، وعلى ذلك فليس للأخذ بأى من الرأيين المذكورين أهمية فيما نحن بصدده .

ويجب لكى يخضع القائم بالسمسرة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أن يمارس السمسرة بصفة مستقلة ، أى لا يكون مرتبطا بغيره برابطة عقد العمل ، وإلا خضع لضريبة أخرى هى ضريبة المرتبات والأجور ، سواء أكان ما يتقاضاه مبلغا ثابتا أم نسبة مئوية من قيمة المبيعات أو المشتريات أو كليهما كما سبق القول .

٣٠٢ — **الوكالة بالعمولة** : يقصد بالوكيل بالعمولة من يقوم بعمل قانونى باسمه الخاص ، بناء على أمر موكله ، نظير أجر يطلق عليه « عمولة » ، وهو يختلف عن كل من الوكيل العادى والسمسار . فهو يختلف عن الوكيل العادى فى أن هذا يبرم العقد باسم الموكل ولحساب الموكل ، وعلى ذلك فإن ما يتولد عن العقد من حقوق والتزامات يضاف إلى الموكل . أما الوكيل بالعمولة فيبرم العقد باسمه هو ولكن لحساب الموكل ، وهو — الوكيل بالعمولة — دون غيره ، الملزم قبل موكله وقبل من يتعامل معه ، وله أن يرجع على كل منهما بما يخصه ، وليس لكل من الموكل والغير الذى تعامل مع الوكيل بالعمولة دعوى مباشرة قبل الآخر ، ولكن لكل منهما استعمال حقوق مدينه .

ويختلف الوكيل بالعمولة عن السمسار فى أن مهمة السمسار تقتصر ، كما رأينا ، على التقريب والتوفيق بين المتعاقدين ، ولكنه لا يتعاقد باسمه ، ولا تقع عليه أية مسئولية تجاه أحد طرفى العقد الذى ساعد فى إبرامه ، أو كليهما .

٣٠٣ — أعمال الممثلين التجاريين : يجب التفرقة بين السمسرة والوكالة بالعمولة من جهة وبين غيرهما من الأعمال التي قد تشتبه بهما ولكنها تختلف عنهما اختلافا أساسيا ، كأعمال المندوبين والجوابين والممثلين التجاريين . فالمندوبون والجوابون هم الذين يتخذون مراكز أعمالهم بجوار المنشأة التي يعملون لحسابها ، ثم يقومون بين حين وآخر بزيارة العملاء واجتذابهم، أما ممثلو التجارة فيتخذون مراكز للمنشأة بعيدا عنها لتصريف منتجاتها .

وقد ثارت صعوبات كثيرة بين الفقهاء وأحكام المحاكم في تحديد طبيعة وماهية عمل هؤلاء الممثلين حتى حسم الخلاف في فرنسا بقانون ١٨ يوليه سنة ١٩٣٧ الذي اعتبر العقد الذي يبرم بين هؤلاء الأشخاص وبين المنشآت التي يعملون معها عقد ايجار أشخاص، واشترط أن يكون محرراً بالكتابة، وأن يبين فيه دائرة عمل كل منهم، والمرتب الذي يتقاضاه، سواء أكان ثابتا أم في صورة جعل نسبي، كما اشترط ألا يضيف أحدهم الصفقة لحسابه الشخصي ، بهذا نفى عنهم صفة الاستقلال ، كما نفى عنهم صفة التاجر التي يتمتع بها الوكلاء بالعمولة والسماسرة ، واعتبرهم من أصحاب المرتبات والأجور .

وفي مصر اعتبرهم المشرع أجراء ، فنص في المادة ٦٧٦ من القانون المدني على أن أحكام عقد العمل تسري على العلاقة ما بين أرباب الأعمال وبين الطوافين، والممثلين التجاريين الجوابين ، ومندوبي التأمين وغيرهم من الوسطاء ، ولو كانوا مأجورين بطريق العمالة ، أو كانوا يعملون لحساب جملة من أرباب الأعمال ، مادام هؤلاء الأشخاص تابعين لأرباب العمل وخاضعين لرقابتهم . وبذلك يكون قد حسم الخلاف في اعتبار الطوافين والممثلين التجاريين غير خاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، بل يخضعون لضريبة المرتبات والأجور ، إذ انهم لا يعملون لحساب أنفسهم مستقلين عن أرباب الأعمال ، كما لا يضاربون أو

يتعرضون للخسارة فى أعمالهم (١) .

على أن الأمر قد يدق أحيانا بحيث يتعذر التمييز بين السمسار والوكيل بالعمولة من جهة ، وبين الممثل التجارى وأمثاله من جهة أخرى، فيجب عندئذ الرجوع إلى ظروف كل حالة وبحث مدى الرابطة التى تربط الممثل التجارى بصاحب العمل . فاذا اتضح من ظروف الحال أن العلاقة بين الممثل التجارى وصاحب العمل علاقة تبعية ناشئة عن عقد العمل خضع ما يأخذه لضريبة المرتبات والأجور ، وإلا خضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٣٠٤ — **وكلاء التأمين** : ذكرنا فيما سبق أن القانون المدنى اعتبر مندوبى التأمين اجراء ، وأجرى على العلاقة بينهم وبين أرباب الأعمال أحكام عقد العمل (م ٦٧٦ مدنى) ، وبذلك يخضع ما يأخذونه لضريبة المرتبات والأجور .

وقد طبقت هذا المبدأ محكمة المنيا الابتدائية فى حكم لها بتاريخ ٢ أكتوبر سنة ١٩٥٠ ، إذ قالت إن « وكيل شركة التأمين لا يعد وكيلا بالعمولة ، إذ أن الأخير يعرض خدماته على الكافة على عكس طبيعة العمل الذى يقوم به وكيل شركة التأمين ، فهو لا يقوم إلا بعمليات خاصة بالشركة التى يعمل لحسابها، ومن جهة أخرى فانه لا ينتظر كالوكيل بالعمولة أمرا خاصا بكل عملية ، وإنما هو يقوم بالعمليات التى يراها فى صالح الشركة التى يمثلها ويعمل لحسابها وحدها ، ويستطيع تبعا لطبيعة هذا العمل أن يكون أكثر محافظة على مصالحها ، وأن وكيل شركة التأمين لايخرج عن كونه أجيرا يأخذ حكم الموظف فى علاقته مع الشركة التى قام على خدمتها . ويجوز أن يكون حصوله على أجره فى صورة نسبة مئوية من قيمة العمليات التى يباشرها مع هذا أو ذاك ، ولا عبرة بطريقة دفع

---

(١) محكمة استئناف الاسكندرية، القضية رقم ١١٦ لسنة ١٥ قضائية، جلسة ٢٦ ديسمبر سنة ١٩٦٠ .

الأجر ، ولا يغير من ذلك أن يكون وكيلا لأكثر من شركة ، ولا أن يتخذ من التجارة عملا آخر مضافا إلى عمله الأول . لأن ذلك لا يغير من صفته كوكيل لشركة التأمين ويخضع عندئذ بالنسبة لكسبه من العمليات التجارية التى يباشرها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وبالنسبة لكسبه من عمليات التأمين للضريبة على كسب العمل » (١).

ولما صدر قانون هيئات التأمين (بالقرار بقانون رقم ١٩٥ لسنة ١٩٥٩) اشترط فيمن يتوسط فى عقد عمليات تأمين لحساب هيئة تأمين مسجلة ، بصفة وكيل أو مندوب أو سمسار ان يكون اسمه مقيداً فى سجل خاص معد لهذا الغرض بمصلحة التأمين (سجل الوكلاء والمندوبين والسماسرة) ، واشترط للقيد

---

(١) المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ٥ ص ٣١٧ .

وانظر أيضا حكما لمحكمة الاسكندرية الابتدائية بتاريخ ٢٨ مايو سنة ١٩٥٣ ، جاء فيه : « أن ما يحصل عليه وكيل شركة التأمين من الأجر سواء كان أجرا ثابتاً ، أو جعلا على انتاجه لحساب الشركة لا يجوز اخضاعه إلا لضريبة كسب العمل دون غيرها ، اذ أن ما يعود عليه من إيراد انما كان نتيجة للعمل وحده دون حاجة إلى تداخل رأس المال .

وقد جاء فى تعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ١ على المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، (التى حلت محل التعليمات التفسيرية الصادرة فى ١٩٥٤/٩/٨ ، ١٩٥٥/٢/١٢) أنه « ينبغى دائما دراسة علاقة مندوبى التأمين بالشركات التى يمثلونها ، فان كانوا تابعين لها ، خاضعين لرقابتها وتوجيهها فى أية صورة من الصور التى تتمثل فى عقد العمل اعتبروا أجراء خاضعين للضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، ولا يؤثر فى ذلك أن تكون أتعابهم عن عملهم فى شكل نسبة مئوية ، كما لا يؤثر فى ذلك أيضا تمتعهم ببعض مظاهر الاستقلال . وترى المصلحة أيضا أنه إذا كون بعض المندوبين شركة فيما بينهم ، وأسفرت دراسة علاقتهم بالشركات التى يمثلونها عن تعاقدهم مع تلك الشركات باسم شركتهم باعتبارها شخصا معنويا ، فان أرباح شركتهم تخضع فى هذه الحالة لضريبة القانون العام (ضريبة الأرباح التجارية والصناعيـة حتى آخر سنة ١٩٥٠ (م ٨/٣٢) ، ثم الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ابتداء من أول سنة ١٩٥١ (القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) ، على اعتبار أن الشركة تزاول نشاطا لا يخضـع لضريبة نوعية أخرى . على أننا نرى أنها تخضـع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية حتى بعد سنة ١٩٥٠ ، على اعتبار أنها أرباح عمليات سمسرة .

فى هذا السجل عدة شروط نص عليها فى المادة ٢٣ منه[1]، ونص على أنه لايجوز لهيئات التأمين أن تستخدم وكلاء أو مندوبين أو سماسرة غير مقيدين فى هذا السجل ، وأن على هذه الهيئات أن تمسك سجلا خاصا تثبت فيه اسم وعنوان كل وكيل أو مندوب أو سمسار يتوسط فى عقد عمليات التأمين لحسابها ، ويتناول الوكيل او المندوب أو السمسار مرتبا او مكافأة أو عمولة . على أنه لم يحدد نوع العلاقة بين الوكيل أو المندوب أو السمسار وبين هيئات التأمين التى يعمل معها ، وعلى ذلك إذا اتسمت هذه العلاقة بالخضوع والتوجيه والتبعية ، كان الوكيل أو المندوب أو السمسار مجرد أجير أو مستخدم وتخضع أرباحه لضريبة المرتبات والأجور ، اما إذا كانت العلاقة قد خلت من هذه التبعيـــة ، وكان الوكيل أو المندوب أو السمسار مستقلا فى ممارسة نشاطه ، ولا توجيه له من أحد ، فان أرباحه تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بصفته سمساراً[2].

---

(١) تشترط المادة ٢٣من قانون هيئات التأمين المشار اليه فيمن يقيد اسمه فى سجل الوكلاء والمندوبين والسماسرة : ١ ـ ألا تقل سنه عن ٢١ سنة ميلادية ؛ ٢ ـ ألا يكون قد سبق الحكم عليه فى جريمة من الجرائم المنصوص عليها فى المادة ٩ من القانون (جناية أو تزوير أو سرقة أو خيانة أمانة أو نصب أو شروع فى ارتكاب إحدى هذه الجرائم) ، ٣ ـ ألا يكون محجورا عليه ، ٤ ـ أن يكون ملماً باللغة العربية . ويشطب القيد إذا صـــدر ضد صاحبه حكم فى إحدى الجرائم المشار اليها ، أو إذا حجر عليه ، أو إذا لم يجدد القيد .

(٢) اعتبر مجلس الدولة الفرنسى فى حكم له بتاريخ ١٤ يونيه سنة ١٩٤١ من قبيل سماسرة التأمين ، كل شخص يبحث فى حرية تامة عن عملاء لشركات مختلفـــة قابلة للزيادة ، ويتقاضى عمولة نظير مجهوده ، ومبلغا ثابتا يدفع له كل شهر لقاء مصاريفه البسيطة .

وجاء فى حكم لمحكمة الاسكندرية الابتدائية بتاريخ ٩ أبريل سـنة ١٩٥٣ بأنه إذا كان مندوب أو وكيل التأمين مستقلا يأخذ عمولة عن كل عميل يأتى به للشركة دون أى تعهد فى مواجهتها ، ودون أن تربطه بها علاقة التبعية والخضوع ، فانه لاتسرى فى حقه أحكام عقد العمل ، ولا يخضـع للضريبة على المرتبات والأجور ، وإنما للضريبـة على أرباح المهن التجارية ، فالعبرة إذن بمدى استقلاله أو خضوعه أثناء مباشرة عمله (المبادىء القانونية ، للأستاذ كمال الجرف ، ج ٨ ص ٤٤٤) .

٣٠٥ — الخبير المثمن : تخضع أرباح الخبير المثمن فى فرنسا للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وقد رأى البعض(١) إخضاعها لهذه الضريبة فى مصر أيضا ، على اعتبار أن عمل الخبير المثمن يتضمن شيئين : التثمين وهو عمل فنى غير تجارى، والوساطة فى البيع وهى عمل تجارى، وأن أهم جزء فى عمله هو التثمين. أما البيع فهو نتيجة حتمية ومباشرة للتثمين ، ويضيفون إلى ذلك أن قيام الخبير المثمن بعملية البيع بالمزاد لا يكفى لاعتباره سمسارا أو وكيلا عن البائع، لأن مهمته تنحصر فى ضبط جلسة المزاد وتحقيق العلانية لها .

على أن الأمر، لما عرض على القضاء فى مصر، رفض الأخذ بهذا الرأى، وأخضع أرباح الخبير المثمن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وقال بأن « عمل الخبير الذى يباشر بيع ما يثمنه ينقسم إلى شقين : الشق الأول وهو التثمين ، عمل فنى غير تجارى ، والشق الثانى وهو الوساطة ، عمل تجارى محض ، وأنه لا محل هنا لتطبيق المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، لأن « الخبير » المقصود فيها (قبل تعديلها بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) هو الذى يقتصر عمله على تطبيق معلوماته الفنية على ما يطلب اليه أداؤه من عمل ، وأنه إذا تجاوز هذا الحد إلى مباشرة عمل تجارى ، أو إلى تحويل هذه الخبرة إلى عملية تجارية ، وجب أن يخضع حتما لضريبة الأرباح التجارية تطبيقا لنص الفقرة الخامسة (الثالثة حاليا) من المادة ٣٢ من القانون التى ذكرت أعمال الوساطة بالبيع والشراء من بين الأعمال التى تخضع لضريبة الأرباح التجارية .

« أما ما جرى عليه العمل فى فرنسا من إخضاع أرباح الخبير المثمن للضريبة على أرباح المهن غير التجارية فلا يجوز الأخذ به عندنا ، لوجود فارق فى هذا الصدد بين التشريعين الفرنسى والمصرى ، فبينما لا يقوم المثمن فى فرنسا بعمل

---

(١) ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، لمحمد رشاد ، ١٩٤٧ ص ٨٧ ومابعدها .

تجارى ، لأن مهمته حددت بمقتضى قوانين خاصة تشترط فيمن يلى هذه الوظيفة شروطا خاصة، والتعيين فيها يكون بمرسوم من رئيس الدولة، ويؤدى المثمن يمينا قبل مباشرة عمله، ويخضع لنظام خاص لامثيل له فى مصر... ولا يمكن الاحتجاج بأن طبيعة العمل واحدة فى البلدين ، لأنه إذا كانت حقيقة طبيعة العمل هى التثمين ثم الوساطة، فان ما أحيط به هذا النظام فى فرنسا من خضوعه للأنظمة الحكومية، باعتبار القائم به ضابطاً وزارياً (Officier ministériel) من شأنه أن يخلع على العملية هناك ثوبا غير تجارى وإن كانت تجارية عن شقها الثانى وهو الوساطة . أما فى مصر ، وباب هذه المهنة مفتوح على مصراعيه (قبل صدور القرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٥٧ فى شأن بعض البيوع التجارية الذى نظم مهنة الخبراء المثمنين فى الفصل الثانى من الباب الأول منه) ، وهى لا اتصال لها بالسلطات العامة من حيث التنظيم والتعيين والمراقبة ، فانها تبقى على طبيعتها الأصلية بدون هذا الثوب ، فيكون الشق الأول وهو التثمين عملا غير تجارى ، ويبقى الشق الثانى وهو الوساطة عملا تجارياً محضاً » (١) .

٣٠٦ — **سماسرة الأوراق المالية ومعاونوهم** : يلاحظ بالنسبة لسماسرة الأوراق المالية أن الذى تسرى على أرباحه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هو السمسار ، أما معاونوه وهم الجلابون والوسطاء (remisiers) ، والمندوبون الرئيسيون فهم أجراء يخضعون لضريبة المرتبات والأجور ، وقد ترددت مصلحة الضرائب فى إخضاع طائفة الجلابين لضريبة الأرباح التجارية أو للضريبة على المرتبات والأجور ، ورفع الأمر إلى القضاء فحكمت محكمة استئناف مصر فى ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٠ باخضاعهم إلى ضريبة المرتبات والأجور،

(١) محكمة استئناف مصر فى حكم لها بتاريخ ٣٠ يناير سنة ١٩٤٨ (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ١ ص ١٥٥) .

لأنهم وإن سموا وسطاء تجاوزا إلا أنهم يعملون لحساب السمسار وتحت مسئوليته(١).

أما المياومون (Jobbers) فرغم أنهم ملحقون بالسمسار فانهم يخضعون للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لأنهم يعملون لحسابهم (٢) .

§ ٢ — وسطاء العقارات والمحال التجارية

٣٠٧ — تنص الفقرة (٢) من المادة ٣٢ معدلة من القانون على أن الضريبة تسرى على أرباح : « الأفراد والشركات الذين يقومون بأعمال الوساطة لشراء وبيع العقارات أو المحال التجارية أو الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها » (٣) .

وهذا النص يشمل طائفتين من الممولين . الأولى وسطاء العقارات والمحال

---

(١) جاء فى الحكم المذكور « إن حكم المادة ٣٢ إنما ينصب على الوسطاء والسماسرة الذين يعملون لحساب أنفسهم فى البيع أو الشراء دون قيد أو شرط وأنه لا أدل على صدق هذا النظر من أن هذه المادة ، كما يفهم من سياقها، اشترطت فى الطوائف التى عددتها وهم السماسرة وسماسرة الأوراق المالية والوكلاء بالعمولة وكل شخص أو شركة أو مكتب أو وكالة تشتغل بأعمال الوساطة ، اشترطت أن تكون الوساطة بقصد تيسير عمليات البيع والشراء تحت مسئولية الوسيط ، وهو عمل لا يقوم به إلا من يملك حرية التعامل كالسماسرة ومن إليهم ممن ذكروا فى المادة » .

(٢) الجلابون وسطاء بين السمسار والعملاء يجلبونهم إليه ، يتلقون أوامر العملاء ويبلغونها إلى السمسار ، وهم مسئولون قبل السمسار عن نتيجة العمليات المعقودة بواسطتهم ، أما المندوبون الرئيسيون فمستخدمون تابعون للسمسار يباشرون العمل فى المقصورة بالبورصة باسم السمسار ولحسابه وعلى مسئوليته ، والمياومون ملحقون بأحد سماسرة البضائع ويقومون بالأعمال مباشرة فى المقصورة باسم السمسار وعلى مسئوليته ولكن لحسابهم الخاص . (الاقتصاد السياسى ، الجزء الثانى ، للدكتور زكى عبد المتعال ، القاهرة ١٩٣٨ ص ٥٥ — ٥٨) .

(٣) أخضع المشرع الفرنسى هذا النوع من الأرباح لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (عندما كان نظام الضرائب النوعية مطبقا) بمقتضى قانون أصدره فى ١٣ يوليه سنة ١٩٢٥ ، وقد أراد به الحد من المضاربات التى تحدث فى بعض الأحيان على قيمة العقارات ، وعنه أخذ المشرع المصرى نص الفقرة ٢ من المادة ٣٢ المشار إليها .

التجارية ، والثانية تجار العقارات والمحال التجارية . وسنتكلم هنا عن الطائفة الأولى ، مرجئين الكلام عن الطائفة الثانية إلى ما بعد .

لم يشترط القانون ، كما هو واضح من النص ، الاعتياد بالنسبة إلى أفراد الطائفة الأولى على العكس من الطائفة الثانية ، مما يشعر ، بمفهوم المخالفة ، أن المشرع لا يتطلب اعتياد الوساطة لسريان الضريبة على أرباح وسطاء العقارات والمحال التجارية ، وقد أصبح هذا المعنى مؤكداً بعد أن أضاف المشرع المادة ٣٢ مكررة إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمقتضى القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ ، التى نصت كما سبق أن ذكرنا ، على سريان هذه الضريبة على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة ، إذ لم يعد هناك محل لاشتراط الاعتياد لسريان الضريبة على أرباح الوسطاء بوجه عام ، مادامت الضريبة تستحق على هذه الأرباح ولو كان دفعها عن عمل عارض .

§ ٣ — السمسرة والعمولة العارضتان

٣٠٨ — تنص المادة ٣٢ مكررة المشار إليها فى الفقرة السابقة على أن : « تسرى الضريبة بالسعر المقرر فى المادة ٢٧ وبغير أى تخفيض على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشر مهنته .

« ويصدر قرار من وزير المالية ببيان ما ينبغى تقديمه من الإقرارات من الممول أو من الأشخاص الذين يدفعون إليه تلك العمولة والسمسرة ، وكذلك ببيان طريقة دفع الضريبة ومواعيده » .

وقد صدر القرار المذكور مبيناً كيفية ربط وتحصيل الضريبة (١) .

---

(١) وهو القرار الوزارى رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢ « ببيان ما ينبغى تقديمه من الإقرارات —

ويتضح من نص المادة ٣٢ مكررة ومن القرار المذكور أن الضريبة مفروضة هنا على الإيراد الإجمالى ، وليس على الإيراد الصافى (١) ، وأن الذى يقوم بدفع العمولة أو السمسرة العارضة عليه أن يحتجز منها مقدار الضريبة ويورده للخزانة

= من الممول أو من الأشخاص الذين يدفعون إليه عمولة أو سمسرة ، وتحديد طريقة دفع الضريبة ، ومواعيده » . وقد صدر فى ٢٦ مارس سنة ١٩٤٢ ، ونشر بالوقائع المصرية بملحق العدد ٦٤ الصادر فى ٩ أبريل سنة ١٩٤٢ .

وقد نصت المادة الأولى منه على أن : « يلتزم كل من يدفع أى مبلغ على سبيل العمولة أو السمسرة إلى ممول لا يمتهن السمسرة أو الاشتغال بالعمولة ، وإنما يقوم بها بصفة عرضية ، بحجز الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة عليها ، ويكون الحجز على كل مبلغ على حده ، وبغير أى تخفيض ، وبذات السعر المقرر فى المادة ٣٧ من القانون رقم لسنة ١٩٣٩ .

وفى تطبيق الحكم المتقدم يعتبر ممولا غير ممتهن من لا يكون له مكتب أو محل معروف باسمه لمباشرة مهنة السمسرة أو الاشتغال بالعمولة » .

ونصت المادة الثانية على أنه : « يجب على كل من يدفع عمولة أو سمسرة مما نص عليه فى المادة السابقة أن يرسل إلى مأمور الضرائب الواقع بدائرة اختصاصه مركز إدارة أعماله فى بحر الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر إقرارا على النموذج رقم ٢٨ « ضرائب » أو على أية ورقة حاوية كافة البيانات الواردة به ، يشمل بيان المبالغ التى دفعها فى بحر الشهر السابق مبلغا مبلغا ، وأسماء وعناوين من استولوا عليها ، والضريبة المحجوزة عنها ، ونوع العمل المستحق عنه هذه المبالغ ، على أن يورد مع هذا الإقرار قيمة الضريبة المحجوزة » .

وجاء بالمادة الثالثة أن : « على كل ممول من المشار إليهم بالمادة الأولى من هذا القرار يستولى على عمولة أو سمسرة أن يقدم فى بحر الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر إلى مأمور الضرائب الواقع بدائرة اختصاصه محل سكنه إقراراً على النموذج رقم ٢٩ « ضرائب » أو على أية ورقة حاوية كافة البيانات الواردة به يشمل بيان المبالغ التى استولى عليها فى بحر الشهر السابق مبلغا مبلغا ، وأسماء وعناوين من استحقت لديهم هذه المبالغ ، والضريبة المحجوزة منها ، ونوع العمل المستحق عنه هذه المبالغ » .

ونص القرار فى مادته الرابعة على أن كل مخالفة لحكم من أحكامه يعاقب عليها بغرامة لا تتجاوز مائة قرش .

(١) إذ نصت المادة ٣٢ مكررة على أن الضريبة تسرى بغير أى تخفيض على كل مبلغ يدفع ... ، وفى هذا مخالفة لأحكام الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، التى تسرى على الإيراد الصافى .

العامة(١)، وأن على الممول أن يقدم إقراراً شهريا (٢) بمبالغ العمولة أو السمسرة العارضة التي يحصل عليها، وهذه كلها مخالفات لأحكام الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. على أنه إذا قام الممول الدليل على اتخاذه أعمال الوساطة مهنة له، سرت عليه الأحكام العامة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (٣).

وقد أضيفت المادة ٣٢ مكررة إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، كما جاء في المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ الذى أضيفت المادة المذكورة بمقتضاه، لأن كثيراً من الناس يعيشون من طريقة التوسط في البيع والشراء دون أن يكون لهم مكتب، فلا يسهل لذلك إقامة الدليل على أنهم يباشرون هذا العمل كمهنة. ولاشك أن الفقرة التي أضيفت تسوغ اقتضاء الضريبة منهم.

وقد انتقد بعض الكتاب هذا النص (٤)، قائلين إنه كان الأجدر بالمشرع

---

(١) كما جاء في المادة الثانية من قرار وزير المالية الذى أحالت عليه المادة ٣٢ مكررة، وفي هذا مخالفة ثانية لأحكام ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، التي تتطلب أن يدفع الضريبة الممول نفسه.

(٢) كما جاء في المادة الثالثة من قرار وزير المالية المشار إليه، وفي هذا مخالفة ثالثة لأحكام الضريبة، التي تستلزم تقديم إقرار واحد عن أرباح وخسائر السنة كلها، خلال الثلاثة شهور التي تلي انتهاء السنة.

(٣) بين قرار وزير المالية رقم ٣٩ لسنة ١٩٤٢ السابق ذكره متى يعتبر الممول غير ممتهن لمهنة السمسرة، فقال إنه من لا يكون له مكتب أو محل معروف باسمه لمباشرة مهنة السمسرة أو الأشتغال بالعمولة، على أنه لا ينبغي أن يفهم من ذلك أن الممول لا يعد محترفا لمهنة السمسرة أو الاشتغال بالعمولة إلا اذا كان له مكتب أو محل معروف باسمه يباشر فيه أعمال السمسرة والعمولة، فيجوز أن يقيم الممول الدليل على احترافه تلك المهنة رغم عدم وجود مكتب أو محل له، واذا أثبت ذلك عومل بمقتضى الأحكام العامة لضريبة الأرباح التجارية، ولم تطبق عليه الأحكام الخاصة بالسمسرة والعمولة العارضتين. (حبيب المصرى باشا في ضرائب الدخل في مصر ص ٤٢٤، ومحمد مرسى فهمى، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ج ٢، ص ٦٢).

(٤) الدكتور عبد الحكيم الرفاعي، الضرائب المباشرة، ١٩٤٢، ص ٣١٨.

ليصل إلى غرضه أن يحكم مراقبة المكلفين، لا أن يفرض الضريبة على كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة .

على أن هذا النص لا يخلو من فائدة للخزانة إذ يدعو إلى مباشرة مهنة السمسرة بطريقة منتظمة وظاهرة مما يقلل من فرص التهرب من الضريبة .

المطلب الخامس

بعض صور التأجير

٣٠٩ — أخضع القانون لهذه الضريبة الأرباح الناشئة من بعض صور التأجير ، بمقتضى الفقرتين (٥) و (٦) من المادة ٣٢ وهى :

(ا) تأجير المحال التجارية والصناعية .

(ب) تأجير الأراضى الزراعية من الباطن .

§ ١ — تأجير المحال التجارية والصناعية

٣١٠ — تنص المادة ٣٢(٥) من القانون على سريان الضريبة على: « الشركات أو الأشخاص الذين يؤجرون محلا تجارياً أو صناعياً مع أثاثه والأدوات التى تلزم لتشغيله سواء أكان الإيجار يشمل أم لا يشمل كل أو بعض العناصر المعنوية المتعلقة بالمتجر او المصنع » (١) .

---

(١) هذا النص مأخوذ عن التشريع الفرنسى ، وكان مجلس الدولة فى فرنسا يقضى فى مبدأ الأمر بعدم سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على ايجار المحال التجارية والصناعية ، اذا اقتصر الايجار على العناصر المادية للمحل التجارى كالمبنى والأثاث والأدوات اللازمة لتشغيله، دون عناصره المعنوية كشهرة المحل ، وبسريانها اذا شمل الإيجار العناصر المعنوية ، لأنه يعد عندئذ عملا تجاريا . وقد تدخل المشرع الفرنسى فى سنة ١٩٣٤ ونص على سريان الضريبة حتى ولو اقتصر الإيجار على المحل التجارى والأدوات والأثاث اللازم لتشغيله ، دون أن يشمل العناصر المعنوية ، وقد نقل المشرع المصرى هذا النص الأخير الى الفقرة ٥ من المادة ٣٢ المذكورة وحرص على أن ينص فيها على سريان الضريبة سواء شمل الإيجار كل أو بعض العناصر المعنوية أو لم يشملها كما هو واضح .

ويعد هذا التأجير طريقة من طرق استغلال المحل التجارى ، وما يحصل عليه المؤجر على هذا النحو يعتبر ربحاً يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

ويسرى هذا النص على تأجير المصانع والورش بآلاتها وأدواتها ، وتأجير الفنادق والبنسيونات بأثاثها وأدواتها ، وتأجير الاستوديوهات ودور السينما والمسارح ، وما إلى ذلك كالكباين فى المصايف(١) بالأثاث والأدوات اللازمة لتشغيلها .

ويجب لتسرى الضريبة أن يشمل التأجير المحل التجارى أو الصناعى وأثاثه والأدوات اللازمة لتشغيله . ولا يهم أن يكون الأجر مبلغاً ثابتاً أو مضافاً إليه نسبة مئوية من رقم الأعمال .

وإذا اقتصر التأجير على المبنى المعد للمصنع ، دون الأثاث والأدوات اللازمة لتشغيله ، فانه لا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، لأن التأجير يكون حينئذ تأجير عقار (٢) .

أما المنقولات فان اتخاذ تأجيرها مهنة ، يخضع للضريبة على الأرباح التجارية(٣) ، سواء أكان الشخص الذى يمارس ذلك اشتراها أو استأجرها لهذا الغرض ، لأن ذلك يعد عملا تجاريا بطبيعته يخضع للضريبة بمقتضى المادة ٣٠ ، كذلك يخضع لضريبة الأرباح التجارية تأجير العناصر المعنوية للمحل التجارى أو الصناعى كالعلامة التجارية أو شهرة المحل (٤) .

---

(١) قضت محكمة بور سعيد فى حكم لها بتاريخ ٢٩ يناير سنة ١٩٤٩ بأن تأجير الكبائن مفروشة تسرى عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . لأنه يعتبر استغلالا تجاريا كاستغلال البنسيونات والفنادق .

(٢) لكن استئجار المساكن الخالية وتأجيرها من الباطن ، إذا اتخذ مهنة يخضع لضريبة الأرباح غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام .

(٣) قضى مجلس الدولة الفرنسى بأن ايجار العائمات Chalands تسرى عليه ضريبة الارباح التجارية والصناعية (حكم بتاريخ ١٣ يناير سنة ١٩٣٣ ، وآخر بتاريخ ٨ يوليه سنة ١٩٣٥) .

(٤) المقصود هنا التأجير ، فاذا تنازل مخترع لصاحب منشأة عن براءة اختراع ، بحيث لم يعد للمخترع بذلك نصيب فى استغلال المنشأة ، واقتصر حقه على المطالبة بثمن براءة الاختراع فلا =

ويعتبر تأجير الدور المفروشة أو الغرف المفروشة فى شقة خاصة عملا مدنيا ولا تسرى عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية سواء أكان المؤجر مالكا للمبنى أم مستأجرا له ، وإنما تسرى عليه ضريبة المهن غير التجارية ، بصفتها ضريبة القانون العام، إذا تكرر ولم يحصل بصفة عرضية(١)، أما إذا شمل هذا التأجير الخدمة وتقديم الغذاء والمشروبات وغيرها ، فانه يعتبر عملا تجاريا ويخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، على ألا يحصل بصفة عرضية أيضا .

ويجب التفريق بين تأجير المالك لمحله التجاري والصناعي وبين أن يعهد بادارته إلى مدير ، فالمستأجر يخضع فى الحالة الأولى لضريبة الأرباح التجارية ، بينما يخضع المدير فى الحالة الثانية لضريبة المرتبات والأجور أما المالك فانه يخضع فى كلتا الحالتين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

§ ٢ — تأجير الاراضى الزراعية من الباطن (٢)

٣١١ — تنص الفقرة (٦) المادة ٣٢ على أن الضريبة تسرى على أرباح : « من يستأجر أرضاً زراعية ويؤجرها للغير مجزأة أو صفقة واحدة » .

هذه الفقرة أضافها القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ إلى المادة ٣٢ ، وسريان الضريبة هنا يرجع إلى توافر عنصر المضاربة ، إذ أن الشخص يستأجر ليؤجر

= تسرى ضريبة الارباح التجارية والصناعية على الثمن ، ولا يؤثر فى ذلك أن يتم الاتفاق على أن يدفع الثمن فى صورة نسبة مئوية من رقم المبيعات التى تتم أثناء مدة معينة (حكم لمحكمة الاسكندرية المختلطة بتاريخ ١٦ أبريل سنة ١٩٤٧ مؤيد من محكمة الاستئناف المختلطة بتاريخ ١٣ مارس سنه ١٩٤٨) .

(١) يخضع بعض الكتاب تأجير الشقق المفروشة إذا تكرر لضريبة الأرباح التجارية على اعتبار أن تأجير الشقة المفروشة بأثاثها يأخذ حكم الفنادق والبنسيونات ، وهو قياس مع الفارق .

(٢) نقول التأجير « من الباطن » على سبيل التبسيط ، مع ملاحظة أن المشرع تحاشى فى صياغة النص أن يقول التأجير من الباطن ، بل عبر عن ذلك بعبارة « التأجير للغير مجزأة أو صفقة واحدة » وذلك لكى يواجه مختلف الصور التى تتم بها هذه التصرفات ، إذ أنه أراد أن تسرى الضريبة على أية صورة من الصور يتم بها التأجير .

ويربح الفرق بعد خصم المصاريف . ولا يعد استئجار الأرض الزراعية لإعادة تأجيرها استغلالا زراعيا حقيقيا ، لأن القائم بهذه العملية قد لا يكون من الملمين بأصول الزراعة (١) .

٣١٢ — **وبجب لسريان الضريبة** : أن يتعلق الأمر بأرض زراعية ، وأن يكون مؤجر الأرض مستأجرا لها هو نفسه من غيره وليس مالكا لها ، أو مرهونة لديه ، وأن يكون استئجاره للأرض بقصد إعادة تأجيرها لغيره ، فاذا استأجر شخص أرضا ليزرعها بنفسه ثم اضطرته ظروف طارئة لم يكن يتوقعها إلى تأجيرها لغيره لم تسر الضريبة ، وأن يكون تأجير المستأجر الأرض لغيره لغرض الزراعة ، فاذا أجرها لغرض آخر لم تسر الضريبة . وإذا قام المستأجر بزراعة جزء مما استأجره وأعاد تأجير الباقى سرت الضريبة بالنسبة للجزء الذى أعاد تأجيره فقط .

ويلاحظ أنه لم يعد هناك مجال لتطبيق هذا النص بعد صدور المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ الخاص بالاصلاح الزراعى ، فقد جاء فى المادة ٣٢

---

(١) لا يعتبر تأجير الأراضى الزراعية من الباطن فى فرنسا إستغلالا زراعيا ولا يخضع الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعى ، ولكنه يخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية ، وقد أرادت اللجنة المالية بمجلس النواب المصرى عند مناقشة القانون المقدم من الحكومة ، إخضاع هذه الأرباح للضريبة على الأرباح غير التجارية بدلا من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التى وردت فى مشروع القانون ، غير أن المشروع لما أرسل لمجلس الشيوخ لم تر أغلبية أعضائه الموافقة على رأى اللجنة المالية بمجلس النواب ، وفضلت الأخذ برأى الحكومة وإخضاع هذه الأرباح لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، لأن تأجير الأراضى الزراعية من الباطن لا يختلف عن الاستغلال التجارى ، إذ هو شديد الشبه بعمل الشركات العقارية الزراعية ، التى تسرى عليها ضريبة الارباح التجارية والصناعية . وما دام المشرع قد أدخل السمسرة والوساطة فى البيع أو الشراء ضمن المهن التجارية ، فان التأجير من الباطن الذى لا يختلف عنها فى شىء يجب أن يصدق عليه ما يصدق عليها ، فتسرى على الارباح الناجمة عنه ضريبة الارباح التجارية والصناعية . (تقرير هيئة لجنتى المالية والتجارة والصناعة بمجلس الشيوخ عن مشروع القانون) .

منه أنه « لا يجوز تأجير الأرض الزراعية إلا لمن يتولى زراعتها بنفسه (١) » . على أنه إذا ثبت أن هناك من يؤجر من الباطن ، خضعت أرباحه من ذلك للضريبة

المطلب السادس

بعض صور النشاط المدنى

٣١٣ — أخضع القانون لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بعض صور النشاط المدنى ، نص عليها فى المادة ٣٠ والفقرتين (٢) و (٤) من المادة ٣٢ وهى:

(ا) امتيازات المناجم ومنشآتها .

(ب) تجارة العقارات والمحال التجارية .

(ح) بيع أراضى البناء المملوكة للبائع بعد تقسيمها وتمهيدها .

§ ١ — امتيازات المناجم ومنشآتها

٣١٤ — تسرى الضريبة على أرباح امتيازات المناجم وأرباح منشآتها بصريح النص ، وذلك أياً كان نوع المعدن الموجود بها (٢) ، كما تسرى على أرباح استغلال المحاجر ، ولو أن المادة ٣٠ لم تذكرها صراحة ، وذلك لعموم النص

---

(١) لو بقى للنص مجال تطبيقه ، لاحتاج الامر إلى تنظيم لعملية الاستئجار من الباطن لكى يتحقق الغرض من النص ، إذ كان من الواجب استصدار تشريع يلزم أن يكون التأجير بعقود مسجلة حتى لا تقف فى سبيل تطبيق الضريبة أية عقبات .

(٢) كان المشروع كما قدم إلى البرلمان ينص على أن : « تسرى الضريبة على أرباح إمتيازات ومنشآت مناجم البترول والغاز وغيرها » ، وقد رأت اللجنة المالية فى مجلس الشيوخ أنه ليس هناك ما يدعو لحص مناجم البترول والغاز بالذكر ، وأن الافضل أن يكون النص عاما شاملا لجميع المناجم أيا كان نوع المعدن الموجود بها ، فحذفت لفظى « البترول والغاز » . وجدير بالذكر أن القانون الفرنسى كان يخضع فى أول الامر أرباح المناجم لضريبة خاصة بها ، ثم أخضعها لضريبة الارباح التجارية والصناعية ، وعن هذا النص الاخير أخذ المشرع المصرى نص المادة ٣٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليه .

إذ جاء به : «... تفرض ضريبة سنوية على أرباح... امتيازات ومنشآت المناجم وغيرها بغير أى استثناء إلا ما ينص عليه القانون» .

§ ٢ — تجارة العقارات والمحال التجارية

٣١٥ — تنص الفقرة (٢) من المادة ٣٢ معدلة من القانون على أن الضريبة تسرى على أرباح : « الأفراد والشركات الذين يقومون بأعمال الوساطة لشراء وبيع العقارات أو المحال التجارية أو الذين يشترون عادة لحسابهم العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها » وهذا النص يشمل ، كما سبق القول ، طائفتين من الممولين سبق الكلام على الأولى منهما وهى طائفة الوسطاء ، ونتكلم الآن على الطائفة الثانية ، وتشمل الأفراد والشركات الذين يشترون عادة العقارات أو المحال التجارية بقصد بيعها ابتغاء الربح .

ويلاحظ أن احتراف شراء العقارات بقصد بيعها لا يعتبر ، على ما يرى أغلب الشراح ، من الأعمال التجارية ، على عكس الحال بالنسبة للمنقول ، فكان لابد من نص خاص لسريان الضريبة عليه .

٣١٦ — شروط سريان النص :

يجب لكى يخضع القائم بتلك العمليات للضريبة توافر عدة شروط :

(١) أن يكون الشراء لحسابه (١) .

(٢) أن يكون قصده من الشراء البيع فيما بعد (٢) .

(٣) أن يتوافر الاعتياد فى ذلك (٣) . على أنه ليس من الضرورى لتوافر

---

(١) فاذا كان الشراء لحساب غيره لم تسر الضريبة .

(٢) يجب أن تتوافر نية البيع فى الوقت الذى يتم فيه الشراء .

(٣) يشترط البعض لتوافر ركن الاعتياد أن تتكرر عمليات الشراء والبيع أثناء السنة =

الاعتياد أن يتفرغ القائم بعمليات البيع والشراء لها دون سواها ، فالمهندس المعمارى الذى يقوم بصفة تبعية بهذه العمليات تخضع أرباحه منها للضريبة .

وقصد البيع والاعتياد مسائل موضوعية تستخلص من الظروف الملابسة لكل حالة ، مثل عدد المرات التى اشترى الممول فيها وباع ، ونحو ذلك .

وتسرى الضريبة سواء بيع العقار أو المحل التجارى بحالته التى كان عليها وقت الشراء أو بعد عمل تعديل أو تقسيم فيه ، ويقصد بالعقارات الأراضى

= الواحدة ، ويستندون فى ذلك إلى قاعدة إستقلال السنوات الضريبية ، (محمد مرسى فهمى : الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية ، ج ٢ ص ٦٢) ، على أننا لا نرى من الضرورى لكى يتوافر شرط الاعتياد أن تتكرر العمليات فى السنة الواحدة ، لان قصد البيع والاعتياد ، كما قلنا فى المتن ، مسألة موضوعية تستخلص من ظروف كل حالة وملابساتها .

ففى فرنسا قضى مجلس الدولة بتاريخ ١٧ يوليه سنة ١٩٣٥ بسريان الضريبة على ممول اشترى خمس عمارات ، ثم قسم عمارتين منها إلى أربعة وأربعين مسكناً باعها لأشخاص مختلفين ، كما قضى فى ٨ يونيه سنة ١٩٣٦ باستحقاق الضريبة فى حق ممول اشترى تسعا وعشرين عقارا بقصد بيعها ، ثم باعها إلى شخصين فقط ، كذلك قضى بسريان الضريبة على شركة عقارية اشترت قطعة من الأرض صفقة واحدة ثم باعتها على صفقات مجزأة ، واعتمد فى ذلك على نص فى قانون الشركة يقول إن الغرض منها هو شراء وبيع العقارات . على أن المجلس قضى فى حكم آخر له بتاريخ ١٨ يوليه سنة ١٩٤١ بعدم استحقاق الضريبة فى حق شخص اشترى مبنى واحدا ثم أعاد بيعه بعد تقسيمه إلى مساكن ، إذ اتضح له من ظروف الحالة عدم توافر شرط الاعتياد .

وفى مصر حكمت محكمة النقض بتاريخ ١١ / ١٢ /١٩٥٨ فى القضية رقم ١٨٦ لسنة ٢٤ قضائية، بأنه متى ثبت توافر ركن الاعتياد على شراء العقارات بنية بيعها وبقصد تحقيق الربح... فلا يشترط بعدئذ تكرار عمليات الشراء والبيع خلال السنة الضريبيه التى تحقق فيها الربح. وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى .

على أننا ينبغى أن نفرق بين الذين يتاجرون فى المحال التجارية والعقارات من جهة ، وبين التاجر الذى يشترى محلا تجاريا بأموال منشأته ثم يبيعه ، أو التاجر الذى يشترى عقارا بصفة عارضة ويضمه الى أصول ميزانيته ، ثم يتراءى له أن يبيعه فيما بعد، ذلك أنه بالنسبة للفريق الأول وهم تجار المحال التجارية والعقارات يجب، ليخضعوا لضريبة الارباح التجارية والصناعية ، أن يتوافر فيهم الاعتياد ونية الشراء بقصد البيع ، أما بالنسبة للفريق الثانى ، فلا يطلب منهم ذلك ، إذ تخضع تلك العمليات للضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية بصفة تبعية تطبيقاً للمادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى تنص على خضوع الارباح الناتجة من بيع أى شىء من ممتلكات المنشأة للضريبة، سواء أثناء قيام المنشأة أو عند انقضائها (أرباح رأسمالية، كما سنرى فيما بعد).

والمبانى على السواء وبالشركات جميع أنواعها من مدنية أو تجارية ، مساهمة أو تضامن أو توصية . . . الخ .

وإذا اعتاد شخص شراء الأراضى وإعادة بيعها بعد أن يقيم مبان عليها ،فان الضريبة تسرى على ربحه من بيع الأرض دون ربحه من بيع المبانى، لأنه لم يشتر المبانى بقصد بيعها ولكنه هو الذى أقامها (١) .

وإذا باع ورثة من اعتاد شراء العقارات بقصد بيعها ماورثوه عنه من تلك العقارات وهى على الشيوع لم تسر الضريبة على أرباحهم منها ، لأنها آلت إليهم عن طريق الميراث ولم يشتروها بأنفسهم بقصد بيعها .

§ ٣ — بيع أراضى البناء المملوكة للبائع بعد تقسيمها وتمهيدها

٣١٧ — تنص الفقرة (٤) من المادة ٣١ على سريان الضريبة على أرباح :

« الأشخاص والشركات الذين يجرون تقسيم أراضى البناء المملوكة لهم ويبيعونها بعد القيام بما يقتضيه ذلك من أعمال التمهيد » .

الأصل فى العمليات المذكورة أنها عمليات مدنية بطبيعتها لتعلقها بعقارات ، ومع ذلك أخضعها القانون لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

شروط سريان النص

٣١٨ — يجب لسريان الضريبة أن تتوافر الشروط الآتية :

(١) أن تكون الأرض مملوكة لنفس الشخص أو الشركة التى تقوم بالتقسيم.

(٢) أن تكون من الأراضى المعدة للبناء . فلا ينطبق النص على الأراضى الزراعية (٢).

---

(١) هذا ما لم يكن القائم بالعملية شركة مساهمة ، فيخضع الربح الناتج من البناء للضريبة لا تطبيقا لنص المادة ٢/٣٢ ولكن تطبيقا لنص المادة ٣١ التى تخضع لضريبة الارباح التجارية والصناعية أرباح الشركات المساهمة مهما يكن الغرض منها .

(٢) وذلك أيا كان نوع المبنى الذى سيقام على الارض، مسكن أو مصنع أو متجر أو غير ذلك.

(٣) أن يقوم صاحب الأرض (١) قبل بيعها بأعمال التمهيد فيها (٢) .

والمقصود بأعمال التمهيد شق الطرق ، ومدها بالمياه والاضاءة . وإنشاء المجارى ، وما إلى ذلك مما يهيؤها للعمران ، وتقدير مدى تحقق هذا الشرط مسألة موضوعية تختلف باختلاف الأماكن وظروف الحال . كما يشترط بيع الأرض بالفعل ، سواء بيعت قطعها فى أوقات مختلفة أو دفعة واحدة .

(٤) أن يكون القائم بهذه العملية محترفا (٣) ، على أن الاحتراف هنا لا يعنى ضرورة تكرار هذه العملية ، فيكفى القيام بها مرة واحدة ، والحكمة فى ذلك أن تلك العمليات قد تستغرق وقتاً طويلا وجهودا كبيرة ، وتطبق على مساحات واسعة ، فاشتراط التكرار يضيع على الخزانة العامة أموالا كثيرة (٤) ، على أن بعض الكتاب لا يستلزم لفرض الضريبة توافر شرط الاحتراف فى القائم بهذه العملية (٥) .

---

(١) لم يشترط المشرع هنا أن يكون صاحب الارض قد اشتراها قبل بيعها كما فى الحالة السابقة ، بل ينطبق النص إذا كان قد ورثها مثلا . وإذا كان قد اشتراها فان المشرع لم يشترط أن يكون الشراء بقصد البيع فيما بعد كما فى الحالة السابقة .

(٢) سواء « بنفسه أو بواسطة غيره » أما إذا قامت الحكومة أو غيرها من الجهات العامة بأعمال التمهيد تنفيذا لبعض المشروعات ، بحيث لم يعد المالك بحاجة الى القيام بنفسه بتلك الاعمال التى نص عليها القانون » فلا تسرى الضريبة لتخلف هذا الشرط (وهذا على عكس الحال فى فرنسا لوجود نص هناك يجعل الضريبة تسرى فى هذه الحالة) .

(٣) أخذت محكمة مصر الابتدائية الوطنية بهذا الرأى فى حكم لها بتاريخ ١٦ ديسمبر سنة ١٩٤٥ فى الدعوى رقم ٤٠٠ كلى مصر سنة ٤٥ قضائية ، وأيدتها فيه محكمة استئناف مصر فى حكم لها بتاريخ ١٩ فبراير سنة ١٩٤٧ .

(٤) أيدت محكمة الاسكندرية الابتدائية هذا الرأى فى حكم لها بتاريخ ١١ أبريل سنة ١٩٥٣ فى الدعوى رقم ١٨٣ سنة ١٩٥١ تجارى كلى .

(٥) يعتمد هذا الرأى على أن المادة ٤/٣٢ المشار اليها وكذلك القانون الفرنسى المأخوذة منه لا يشترطان توافر الاحتراف . وهو قول غير سليم لأن الاصل فى استحقاق الضريبة بوجه عام الاحتراف إلا حيث يخرج عليه المشرع بما لا يدع مجالا للشك فى قصده .

٣١٩ — تلك هى المهن والمنشآت التى تسرى عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وقد كانت المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تحتوى على فقرة برقم (٨) تنص على سريان الضريبة على كل مهنة أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة أخرى خاصة بها ، فكانت ضريبة الارباح التجارية والصناعية بهذا النص ضريبة القانون العام. ثم صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ فحذف الفقرة (٨) من المادة ٣٢ وأضافها بعد تعديلها إلى المادة ٧٢ من القانون، وهى خاصة بالضريبة على أرباح المهن غير التجارية، وبهذا جعل المشرع من ضريبة المهن غير التجارية ضريبة القانون العام ، وذلك ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ .

وقد ظلت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ضريبة القانون العام منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حتى آخر سنة ١٩٥٠ (١) .

---

(١) أثارت الفقرة ٨ من المادة ٣٢ المشار اليها قبل حذفها كثيرا من المشاكل ، ذلك أن المادة ٧٢ قبل تعديلها بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ كانت تنص على أنه : « اعتبارا من أول الشهر التالى لصدور هذا القانون (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) تفرض ضريبة سنوية على أرباح مهنة المحامى والطبيب والمهندس والمعمارى والحاسب والخبير وكذلك على أرباح كل مهنة غير تجارية تعين بقرار من وزير المالية » ، وقد صدرت عدة قرارات وزارية تضيف مهنا أخرى الى المهن المذكورة (القرارات الوزارية رقم ١٠٥ لسنة ١٩٤٠ و٦٦ لسنة ١٩٤٤ و٢٥ لسنة ١٩٤٥ و ٥٦ لسنة ١٩٤٨) . وبناء على ذلك رأت مصلحة الضرائب اخضاع ايرادات كل مهنة لم ينص عليها القانون فى المادة ٧٢ والقرارات الوزارية المذكورة ، كالقابلة والخطاط ، لضريبة الارباح التجارية والصناعية ، وإخضاعها بالتالى للضريبة على الارباح الاستثنائية التى كانت مقررة بمقتضى القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ، وأعترض على ذلك كثير من الكتاب ، على اعتبار أنه لكى تخضع المهنة لضريبة الارباح التجارية والصناعية ينبغى أن يكون قوامها العمل ورأس المال معا ، أما إذا كانت تقوم على العمل وحده فانها تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو لضريبة المرتبات والأجور تبعا لما اذا كان الممول يعمل مستقلا أو تابعا لغيره . وهذا الرأى فى اعتقادنا محل نظر لأنه اذا كان الاصل فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أن تكون المهنة التى تسرى على ايراداتها قوامها رأس المال والعمل ، الا أن ذلك لا يمكن تطلبه عند تطبيق الفقرة ٨ من المادة ٣٢ التى جعلت منها ضريبة القانون العام ، لأن المفروض =

المبحث الثالث

شروط سريان الضريبة

لا يكفى تحقق الأرباح التى بينا أنواعها فى المبحث السابق لكى تخضع للضريبة وإنما يجب ، إلى جانب ذلك ، أن تتوافر الشروط الآتية :

(١) الاستقلال فى مزاولة المهنة ، (٢) الاحتراف ، (٣) قصد الحصول على ربح ، (٤) وجود المنشأة فى مصر .

وسنتكلم فيما يلى عن كل شرط من هذه الشروط .

المطلب الاول

الاستقلال فى مزاولة المهنة

٣٢٠ — يقصد بالاستقلال فى مزاولة المهنة أن تكون ممارسة المكلف للمهنة أو الحرفة لحساب نفسه ، سواء أكان يعمل منفرداً أم مشاركا لغيره ، أما إذا كان يعمل لحساب غيره ، فان ما يحصل عليه لا يخضع لضريبة الارباح التجارية والصناعية ، وإنما يخضع لضريبة المرتبات والاجور ، سواء أكان ما يتناوله مرتباً ثابتاً أم غير ثابت ، كالعمولة أو المشاركة بنسبة مئوية فى الأرباح ، أو بعضه ثابت وبعضه غير ثابت .

وكثيرا ما تعرض فى العمل حالات يختلط فيها الأمر على الباحث ، بين أن يكون أمام أجير يخضع لضريبة المرتبات والأجور ، أو شريك يخضع لضريبة الأرباح

— فى ضريبة القانون العام أن تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، ومن بين هذه المهن بطبيعة الحال مهن قوامها العمل وحده ، يضاف الى ذلك أنه حتى بالنسبة للمهن التجارية ، توجد مهن تعتمد أساسا على العمل كالسمسرة ، وهذه لا جدال فى خضوعها لضريبة الارباح التجارية والصناعية حتى ولو كان المشرع لم ينص عليها صراحة فى الفقرة ٣ من المادة ٣٢ ، اذ أنها تعتبر من المهن التجارية طبقا للقانون التجارى .

التجارية والصناعية . فلا بد اذن من وضع بعض الضوابط التى تساعد فى التفرقة بين الأجير والشريك (١) .

٣٢١ — ضوابط التفرقة بين الأجير والشريك :

يتميز الأجير عن الشريك بعدة أمور منها :

(أ) أن الأجير ، كما سبق القول ، لا يعمل لحساب نفسه ، وإنما يعمل لحساب غيره ، ولذا فهو لا يتحمل مخاطر المشروع ، على العكس من الشريك الذى يعمل لحساب نفسه ، ويشترك فى تحمل مخاطر المشروع .

(ب) ليس للأجير أن يتدخل فى إدارة المنشأة ، وإنما عليه أن ينفذ الأوامر التى يتلقاها من صاحب المنشأة . أما الشريك فله حق التدخل فى إدارتها ومراقبة حساباتها .

(حـ) يتقاضى الأجير أجرا فى مقابل عمله مهما كانت نتيجة عمل المنشأة ربحا أم خسارة ، فلا يضيع أجره إذا خسرت المنشأة ، على العكس من الشريك الذى لا ينال شيئا فى حالة الخسارة (٢) .

---

(١) أنظر حكم محكمة الاسكندرية الابتدائية بتاريخ ٩ مايو سنة ١٩٥٣ (فى القضية رقم ١٤٠٧ سنة ١٩٥٢ تجارى كلى) الذى جاء به أن أركان عقد العمل تستمد من الآتى : ا — تعهد الأجير بالقيام بعمل ، ب — اقتضائه أجرا مقابل ذلك . حـ — تلقى أوامر من صاحب العمل ، د — قيام الأجير بعمله لحساب رب العمل . وأنه إذا توافرت الأركان المذكورة فان ما يحصل عليه صاحب الشأن يعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة على كسب العمل ، ولا يكون خاضعا للضريبة على الارباح التجارية والصناعية . (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ٨ ص ٥٣٦) .

(٢) جاء فى الحكم السابق أنه لا يغير من صفة الأجير دفع الأجر فى شكل عمولة ، لأن ذلك لا يخرجه عن طبيعته كأجير ، إذ لا عبرة بشكل الأجر الذى يتقاضاه الأجير سواء كان نقدا أم عينا أم نسبة معلومة من رقم المبيعات أم حصة معينة من الربح بغير اشتراك إيجابى فى الخسارة .

(د) لايقدم الأجير للمنشأة حصة فى رأس المال ، وإنما يقدم عمله ، وعمله ، لايقدمـــه فى شكل « حصة » ، على العكس من الشريك الذى يقدم غالبا حصة فى رأس مال المنشأة ، أو حصة عمل (١) .

(هـ) ليس للاجير الحق فى اقتسام موجودات المنشأة بعد تصفيتها ، على العكس من الشريك الذى له هذا الحق .

٣٢٢ — وإذا مارس المكلف مهنته مستقلا ، وباعتباره تابعا لغيره فى نفس الوقت ، كالطبيب الذى له مستشفى يديره لحسابه ، ويعمل بعض الوقت كأجير فى مستشفى آخر لغيره ، فانه يخضع لضريبتين نوعيتين : ضريبة الأرباح التجارية على الأرباح التى يحصل عليها من مستشفاه ، وضريبة المرتبات والأجور عن عمله كأجير فى المستشفى الثانى .

وشرط الاستقلال فى مزاولة المهنة ، ينصرف إلى الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص الاعتباريين .

المطلب الثانى
الاحـــتراف

٣٢٣ — المقصود بالاحتراف : ينبغى لكى تسرى الضريبة أن يكون الربح نتيجة احتراف الممول للاعمال التى تأتى بالربح . ويقصد باحتراف عمل ما مزاولته بصفة معتادة ، أى مستمرة ومنتظمة ، وإتخاذه وسيلة للرزق .

ولكن لايشترط ، لتوافر الاحتراف ، أن يكون الممول تاجرا طبقا لأحكام القانون التجارى . ولا أن يجعل من التجارة مهنته الرئيسية ، كما لايشترط أن

(١) راجع الفقرة ١٩٤ ص ١٨٢ ، فيما سبق .

يكون له محل خاص يباشر فيه أعماله ، ولا أن تكون أعماله متصلة (١) .

ووصف الاحتراف يطلق على الأشخاص الطبيعيين ، على أن فكرة الحرفة تطبق على الشركات أيضا بتحديد غرض معين للشركة يبينه نظامها الأساسي، وهي تتمتع بالشخصية الاعتبارية لكي تتمكن من تحقيق هذا الغرض .

٣٢٤ — عدد مرات تكرار العمل : يختلف عدد المرات التي ينبغي أن يتكرر فيها العمل لكي يرقى إلى مرتبة الاحتراف حسب الظروف ، وحسب طبيعة كل مهنة أو حرفة ، ذلك أن بعض المهن لا تتطلب كثرة التكرار ، وبعضها تعوض أهمية عملياته القليلة ، قلة تكرارها (٢) .

---

(١) حكمت محكمة الإسكندرية المختلطة بتاريخ ٣١ مارس سنة ١٩٤٨ بأنه لا حاجة لاعتبار الشخص تاجرا إلى أن يكون له محل مفتوح ، أو إلى أن يجعل من التجارة مهنته الرئيسية . فاذا قام شخص بعمليات تجارية متكررة ، وكان قيامه بها بنية المضاربة ، توافر لديه بسبب ذلك شرط الاحتراف ، وذلك حتى ولو لم يكن قيامه بالعمليات المذكورة بصفة أصلية ، وإنما بصفة مساعدة أو تبعية .

(٢) ترى الادارة المالية في فرنسا، كما يشاركها في ذلك بعض الكتاب أن القيام بعمليات منفردة قد يكفي لتوافر الاعتياد إذا كان تنفيذها يستغرق مدة طويلة نوعا ما كما يحدث في عقود التوريد. أما مجلس الدولة الفرنسي فقد قضى في حكم له في نوفمبر سنة ١٩٢٦ بتوافر الاعتياد في حالة موظف أجر مسكنه المفروش أثناء مدة غيابه ، ولكنه قضى في حكم آخر له في مارس سنة ١٩٢٩ بعدم توافر الاعتياد في حالة ضابط شرطة أجر منزله بصفة مؤقتة بمناسبة نقله إلى جهة أخرى وقضى في حكم له في يناير سنة ١٩٣١ بتوافر الاعتياد في حالة شراء شركة عقارية قطعة أرض واحدة ثم بيعها على أجزاء لمشترين مختلفين . ولكنه قضى في حكم آخر له في يوليه سنة ١٩٤١ بعدم توافر الاعتياد في حالة شخص اشترى عقارا واحدا وباعه في شكل شقق .

كذلك يتطلب القضاء في مصر توافر الاحتراف، ولا يرى فرض الضريبة على العمليات الفردية أو العارضة ، ومن هـذا القبيل حكم لمحكمة مصر الابتدائية بتاريخ ٢٣ ديسمبر سنة ١٩٤٦ رفضت فيه المحكمة فرض الضريبة على تأجير شقة من الباطن مرة واحدة لأنه يعتبر ، على ما جاء في الحكم : «عملا عارضا لا تسري عليه الضريبة ، أما إذا اتخذ مهنة كاشتغال شخص باستئجار شقق ثم تأجيرها فانه يكون حينئذ خاضعا لها » . (وكانت الطاعنة قد أجرت الشقة لآخرين من الباطن من أول ديسمبر سنة ١٩٤٢ حتى آخر سنة ١٩٤٥ وطالبتها مصلحة الضرائب بالضريبة =

٣٢٥ — هل شرط الاحتراف مطلوب فى جميع الأحوال : رأينا أن المشرع نص على أنواع الربح التى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى المواد ٣٠ و ٣١ و ٣٢ و ٣٢ مكررة ، فهل شرط الاحتراف مطلوب فى جميع هذه الحالات ؟

= عن تلك المدة) وحكم لمحكمة الاسكندرية المختلطة بتاريخ ١٨ يونيه سنة ١٩٤٧ قضت فيه بعدم استحقاق الضريبة على أرباح عمليتين قام بهما مهندس زراعى فى بورصة القطن فى سنتى ١٩٤١ و ١٩٤٢ حيث ثبت للمحكمة أنه لا يباشر إلى جانب مهنته أية عملية تجارية أو صناعية ، وأنه فى هذه الظروف تعتبر العمليات التى قام بها عمليات تجارية فردية لا تدخل أرباحها تحت أى نوع من أنواع الأرباح الخاضعة للضريبة طبقا لنصوص المواد ٣٠ وما بعدها من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وحكم محكمة الاسكندرية المختلطة بتاريخ ٣١ مارس سنة ١٩٤٨ المذكور فى الهامش السابق ، والذى قضت فيه بأن صفة التاجر لا تفترض ، وبأن القيام ببعض أعمال تجارية منفردة لا يكفى لتكوين شرط الاحتراف .

وحكم لمحكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٢ يناير سنة ١٩٥١ قضت فيه بأنه إذا كانت الشركة التى يطالب منها دفع الضريبة ليس لها منشأة مشتغلة فى مصر ، وكان مركز أعمالها ونشاطها فى الخارج ، فان مباشرتها صفقة منفردة فى مصر لا يكفى لفرض الضريبة على الأرباح التى حققتها من هذه الصفقة ، لأن الصفقات المنفردة لا تخضع للضريبة فى مثل هذه الحالة .

وقد أقرت محكمة النقض المصرية هذا النظر فى حكم لها بتاريخ ١٩ فبراير سنة ١٩٥٣ يستفاد منه عدم خضوع الصفقات المنفردة للضريبة إذا اقتصر نشاط الشركة الأجنبية الذى حقق لها أرباحا فى مصر على عملية واحدة ، وبناء على هذا الحكم أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية رقم ١ على المادة ٣٣ المشار اليها ، جاء بها أن « أرباح المولين الأجانب — سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين ، الخاضعة للضريبة فى مصر هى الأرباح الناتجة عن مزاولة نشاط تجارى بصفة معتادة ، وعلى هذا فلا يخضع للضريبة الأرباح التى يحققها الأجنبى من عملية تجارية وحيدة تمت فى مصر » .

ويذهب بعض الكتاب (الأستاذ محمد مرسى فهمى : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية جزء ١ ، القاهرة ، ١٩٥٦ ، ص ٤٣) إلى أن تكرار العمليات لا يكفى فى حد ذاته لتكوين ركن الاحتراف بل يجب أن يتم ذلك أثناء السنة المالية للممول ، بمعنى أنه إذا كرر شخص ما عملا معينا عدة مرات ولكن فى خلال عدة سنوات مالية ، فانه لا يعد بسبب ذلك محترفا لهذا العمل ، إذا كان لم يقم بالعمل غير مرة واحدة كل سنة ، وهم يعتمدون فى تعليل ذلك على =

فيما يتعلق بالمادة ٣٠ يتطلب المشرع هذا الشرط صراحة، فقد قال : «... تفرض ضريبة سنوية على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعيـــة أو المتعلقة بالحرف ...» ، فأراد بذلك أن تتوافر مقومات المهنة أو الحرفة أو المنشأة التجارية أو الصناعية لكى تسرى الضريبة على أرباحها .

وفيما يتعلق بالمادة ٣١ التى تنص على سريان الضريبة على أرباح شركات المساهمة، فان فكرة الحرفة ضرورية بالنسبة إليها هى أيضا . على أنه يكفى لتحققها تحديد غرض الشركة فى نظام تأسيسها .

أما المادة ٣٢ فمع كونها لا تذكر أرباح « مهن ومنشآت » معينة ، على العكس من المادة ٣٠ ، بل تكتفى بذكر أرباح أشخاص وشركات يمارسون نشاطا معينا ، إلا أن القضاء والكتاب مجمعون على ضرورة توافر الاحتراف كشرط أساسى فى جميع أنواع النشاط المذكورة فى المواد ٣٠ و ٣١ و ٣٢ ولا يستثنون من ذلك إلا حالة السمسرة والعمولة العارضتين، حيث فرض المشرع

= قاعدة استقلال السنوات الضريبية . وقد ذكر المؤلف المشار اليه أن مصلحة الضرائب كانت قد استفسرت من قسم قضايا الحكومة عن حكم قانون الضرائب بالقياس إلى الأرباح التى حققها أحد تجار الأقمشة نتيجة قيامه بشراء عقار وبيعه فى سنة معينة ، ثم شراء عقار آخر وبيعه فى السنة التالية ، وشراء عقار ثالث وبيعه فى السنة الثالثة . وأجاب قسم القضايا بأن العمل يعد بالنسبة لتاجر الأقمشة عملا عارضاً لا تتناوله الضريبة ، لأنه لم يزاوله بصورة متكررة فى السنة الواحـدة .

وفيما يتعلق بالعمليات التى يتم شراؤها صفقة واحدة ثم تباع على عدة صفقات ، والعمليات التى يتم الشراء فيها على عدة صفقات وتباع مرة واحـدة ، يرى البعض أنها لا تخضع للضريبة لأنه يجب تكرار كل من عمليات الشراء وعمليات البيع ليتحقق ركن الاحتراف . ويكتفى البعض الآخر لتوافر الاحتراف بتكرار إما عمليات الشراء فقط أو عمليات البيع فقط، وخاصة أن طبيعة بعض العمليات التجارية تستلزم الشراء صفقة واحدة ثم البيع بعـد ذلك على عدة صفقات أو العكس ، ومن هذا القبيل عملية شراء أنقاض المبانى، وشراء مخلفات الجيوش وبيعها . وعمليات التوريد .

عليها ضريبة بنص صريح هو المادة ٣٢ مكررة . ويستدلون على وجوب توافر شرط الاحتراف فى الأحوال التى لم يتطلبه المشرع فيها صراحة بدلائل عديدة منها :

(أ) — أن المشرع عندما أراد فرض الضريبة على السمسرة والعمولة العارضتين ، أضاف مادة جديدة (المادة ٣٢ مكررة) ، وهو ما يدل بمفهوم المخالفة على أن الأصل فى الخضوع لهذه الضريبة هو الاحتراف ، وإلا لما كانت هناك حاجة إلى حكم خاص لكى تسرى الضريبة على السمسرة والعمولة العارضتين .

(ب) — أن الفقرة الثامنة من المادة ٣٢ كانت تنص قبل إلغائها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على سريان الضريبة على أرباح كل « مهنة أو منشأة » لا تسرى عليها ضريبة أخرى خاصة بها . وهو دليل آخر على اتجاه نية المشرع إلى جعل الضريبة قاصرة على أرباح « المهن والمنشآت » ، وقد أخذت محكمة مصر الابتدائية بهذا الدليل فى حكم لها بتاريخ ١٦ ديسمبر سنة ١٩٤٥ تأيد من محكمة الاستئناف بتاريخ ١٩ فبراير سنة ١٩٤٧ (١) .

---

(١) جاء فى الحكم المذكور أنه يفهم من المادة ٣٢ فقرة ٨ أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية قاصرة على أرباب المهن والمنشآت التى تدر ربحا تجاريا أو صناعيا ، الأمر الذى يقطع فى أن المشرع راعى ضرورة توفر الاحتراف بالتجارة أو بالصناعة ، وهذا معناه أن يزاول التاجر أو الصانع تجارته أو صناعته كمهنة عادية فى أوقات دورية ، وتكون عماد نشاطه أو على الأقل لها من وقته وتفكيره القدر اللائق الذى لا يمكن التغاضى عنه ، وأن يكون قد قصد من كسبه منها وسيلة للارتزاق وطريقا لتكوين نفسه ماليا ، (مجموعة المبادىء القانونية فى الأحكام الضريبية للأستاذ كمال الجرف ، ج ١ ، م ٧٧ ، ص ١٧٩ — ١٨٥) . على أنه يؤخذ على الحكم المذكور قوله إنه يفهم من الفقرة ٨ المشار إليها أن هذه الضريبة قاصرة على أرباب المهن والمنشآت التى تدر ربحا « تجاريا أو صناعيا » إذ أن هذه الفقرة وجدت لتسرى الضريبة على أرباح كل مهنة أو منشأة لا تسرى عليها ضريبة أخرى ومنها بطبيعة الحال مهن ومنشآت لا تعد تجارية أو صناعية .

المطلب الثالث

قصد الحصول على ربح

٣٢٦ — يجب لسريان الضريبة أن تتوافر لدى المكلف نية الحصول على ربح ، فاذا انتفت فكرة الربح لم تسر الضريبة (١) . فالجماعات الثقافية أو الاجتماعية أو الدينية أو الرياضية التي لا تبغى من وراء نشاطها كسباً مادياً ، إذا حصلت على أرباح عرضية غير مقصودة لا تسرى عليها الضريبة ، ولكن يحدث أن تستعين بعض هذه الجماعات على مواجهة نفقاتها بالقيام بنشاط تجارى أو صناعى تحصل منه على أرباح تخصصها لبلوغ أهدافها ، فهل تسرى الضريبة على هذه الأرباح ؟

جرى العمل والقضاء فى فرنسا على إخضاعها للضريبة ، لأن الضريبة تستحق على الربح ، التجارى أو الصناعى بمجرد تحققه ، ولا عبرة بعد ذلك بالوجوه التى يستعمل فيها هذا الربح .

وفى مصر كانت المادة ٤٠ (٣) قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تنص على إعفاء (٢) الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب من أداء الضريبة ، واعتماداً على هذا النص رأى بعض الكتاب عدم تطبيق الضريبة على أرباح أية جماعة من الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب ، حتى لو جاءت أرباحها من إدارتها لمنشأة تجارية أو صناعية ، مادامت تخصص هذه الأرباح لخدمة أهدافها غير المادية ،

---

(١) هذا الشرط فى الحقيقة يغنى عنه شرط الاحتراف ، لأن الاحتراف يقصد منه ، كما سبق ، مزاولة عمل بصفة معتادة واتخاذه وسيلة للرزق ، أى للحصول على ربح ، فقصد الربح ملحوظ فى الاحتراف .

(٢) الواقع أن الأمر هنا ليس أمر إعفاء وإنما تخلف شرط من شروط سريان الضريبة ، لأن الاعفاء يتطلب اجتماع شروط الخضوع للضريبة أولا ، ومن بينها نية الكسب .

لأن القول باخضاعها للضريبة يجعل النص على إعفائها عديم الجدوى ، ولأنه لا محل للتفرقة بين الجماعة التى لا ترمى إلى الكسب والمنشأة التى تتبعها ، وقد أيد هذا الرأى مجلس الدولة (١) ، وأخذت به مصلحة الضرائب فى منشور لها (المنشور رقم ١٢٧ فى ١٩ - ٩ - ١٩٤٦) .

ورأى البعض سريان الضريبة على الربح الذى تحققه هذه الجماعات إذا خرجت عن نطاق نشاطها الذى لا يستهدف الكسب إلى القيام بنشاط يستهدفه ، إذ تعتبر المنشآت التجارية والصناعية التى تقيمها هذه الجماعات مستقلة عنها ، ومادام الغرض المباشر من إقامتها هو تحقيق الربح ، لذا يجب إخضاعها للضريبة .

وقد أخذ المشرع بهذا الرأى الأخير فعدل الفقرة (٣) من المادة ٤٠ المشار إليها بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، فأصبحت تعفى من الضريبة الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب ، وذلك « فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى » ، . . . . كما لو أنشأت إحدى الجمعيات الخيرية ملجأ للشيوخ وتقاضت من النازلين فيه مبالغ صغيرة .

ألغى المشرع بعد ذلك المادة ٤٠ بأكملها بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ ونقل أحكام الفقرة (٣) منها إلى الباب الثانى من الكتاب الثالث من القانون (م ٧٢ فقرة ٢ (١)) الخاص بالضريبة على المهن غير التجارية ، التى أصبحت ضريبة القانون العام كما سبق القول ، ذلك أن الأرباح التى تحققها الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى تعتبر بطبيعتها أرباحا

---

(١) فتوى لقسم الرأى بمجلس الدولة مجتمعا بتاريخ ١٨ يوليه سنة ١٩٤٩ جاء بها أنه : « لا محل للتفرقة بين الجماعة التى ترمى الى الكسب والمنشأة التى تتبعها وأن كلتيهما تتمتع بالاعفاء المنصوص عليه فى الفقرة الثالثة من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، مادام الغرض من هذه المنشأة العمل على تحقيق الأغراض التى تسعى اليها الجماعة » .

غير تجارية ، ولذا فان المكان الطبيعي للنص على إعفائها يكون فى باب الضريبة على الأرباح غير التجارية .

بهذا الوضع يمكن القول بأن تلك الجماعات إذا خرجت عن حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى بأن زاولت مهنة أخرى، سرت على أرباحها من هذه المهنة الضريبة النوعية الخاصة بها ، فالأرباح التى تحصل عليها جمعية الإسعاف من صيدلية عامة تابعة لها ، حتى ولو باعت الأدوية بسعر أقل من باقى الصيدليات، والأرباح التى يحصل عليها أحد الأندية الرياضية من محل له يبيع فيه أدوات وملابس الرياضة ، تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى فى تعليماتها التفسيرية رقم ٤ للمادة ٧٢ بتاريخ ٢ سبتمبر سنة ١٩٥٤ (١) .

مدى سريان الضريبة على أرباح المشروعات العامة :

٣٢٧ — تتخذ المشروعات العامة أشكالا مختلفة أهمها الاستغلال المباشر ، والامتياز ، وشركات الاقتصاد المختلط ، وهناك المشروعات المؤممة .

ففيما يتعلق بشركات الامتياز ، تسرى الضريبة على أرباحها لأنها تتكون من رؤس أموال خاصة ، وتعمل بقصد الربح ، وكون الدولة تشاركها الربح فى بعض الأحيان (كما لو اشترطت لنفسها الحصول على نصيب من الربح إذا تجاوز الربح نسبة مئوية معينة) أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح ، لا يمنع من خضوعها للضريبة .

(١) غنى عن البيان أن اعفاء هذه الجماعات من أداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، طبقا لأحكام المادتين ٤٠ ثم ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، قبل تعديلها وبعده، لا يمتد أثره إلى اعفاء موظفى هذه الجماعات ومستخدميها وعمالها من أداء الضريبه التى يخضعون لها وهى ضريبه المرتبات والأجور . اذ لا اعفاء بغير نص كما هو معلوم .

كذلك ليس هناك ما يمنع من سريان الضريبة على أرباح شركات الاقتصاد المختلط ، ولو أن الدولة تساهم فى رؤوس أموالها ، وتشارك فى أرباحها ، لأن الضريبة تسرى على الشركة ذاتها ، إذ هى التى تمارس النشاط الذى ينتج الربح ، أما حصول الدولة على نصيب فى الأرباح فأمر يتم بعد نشوء الربح واستحقاق الضريبة عليه .

أما فيما يتعلق بالاستغلال المباشر ، فانه ينبغى أن نفرق بين المشروعات العامة ذات الشخصية المعنوية والميزانية المستقلة عن ميزانية الدولة ، والمشروعات التى ليست كذلك . فالأولى تخضع ، فى اعتقادنا ، للضريبة إلا إذا كانت لا تعمل بقصد الربح ، أو كان قيامها بالمشروع أمرا يلزمها به قانون أو لائحة ، أو كانت الظروف التى يدار فيها المشروع تجعل من المستحيل تحقيق أى ربح له ، إذ ينتفى فى هذه الحالات قصد الربح ، ويتخلف شرط من شروط سريان الضريبة .

أما النوع الثانى من المشروعات ، وهى التى تدار لحساب الدولة دون أن تكون مستقلة ماليا عنها ، فلا تسرى عليها الضريبة ، لأن فرضها عليها لن يؤدى إلا إلى مجرد قيد حصيلة الضريبة فى جدول الايرادات بميزانية الدولة كايراد ، وفى جدول النفقات كمصروف فى نفس الوقت .

وتسرى الأحكام السابقة على المشروعات التابعة للدولة ، كما تسرى على المشروعات التى تؤول ملكيتها إليها عن طريق التأميم .

وقد أكد المشرع هذا المعنى بالنسبة للمشروعات المؤممة بالنص فى المادة ٢/٢ من القرار بقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٢ فى شأن بعض الإعفاءات الضريبية ، بأن الإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية الذى يقرره (١) لا يشمل

(١) وهو الاعفاء الوارد فى الفقرة الأولى من المادة ٢ من القانون المذكور والتى تنص =

الأرباح الناتجة من مزاولة البنوك والشركات والمنشآت التى تؤول إلى الدولة بمقتضى القانون ، لنشاطها المعتاد سواء قبل تاريخ انتقال ملكيتها إلى الدولة أو بعده .

مدى خضوع الهيئات العامة والمؤسسات العامة للضريبة :

٣٢٧م — بينا فيما سبق مدى خضوع الهيئات العامة والمؤسسات العامة للضرائب بوجه عام (١) . ونكتفى هنا بالقول بأن الهيئات العامة لا يخضع نشاطها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (٢) ، لأن غرضها الأساسى أداء خدمات عامة ، وليس الحصول على ربح ، بهذا يتخلف شرط من شروط سريان الضريبة ، يضاف إلى ذلك أن أموال الهيئات العامة تعتبر أموالا عامة (قانون الهيئات العامة ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ ، م ١٤) ، بذا لا تكون محلا لفرض الضرائب ، وأن ميزانياتها تتصل بالميزانية العامة للدولة ، بمعنى أن ما يحدث فيها من عجز أو فائض ، يسدد من إيرادات الميزانية العامة

على أن : « تعفى البنوك والشركات والمنشآت التى تؤول ملكيتها إلى الدولة بمقتضى القانون من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المنصوص عليها فى الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليه ، المستحقة بسبب انتقال ملكيتها إلى الدولة » .

(١) راجع الفقرتين : ٢٣٥ و ٢٣٦ ، ص ٢٤٧ وما بعدها فيما سبق .

(٢) من المفيد أن نذكر أنه بالنسبة لرسوم الدمغة ، المقررة بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، لا تعتبر الهيئات العامة حكومة فى مدلول نص المادة ١٢ من القانون المذكور ، وبناء على ذلك تتحمل الهيئات العامة بكافة رسوم الدمغة التى يلزمها القانون المذكور بأدائها . وبالتالى لا ينتقل عبء الرسم الواقع عليها إلى من يتعامل معها . وإذا تعاملت الهيئة العامة مع الحكومة تحملت الهيئة بكافة رسوم الدمغة نتيجة هذا التعامل ، شأنها فى ذلك شأن الأفراد الذين يتعاملون مع الحكومة .

أما صرفيات الهيئات العامة فتخضع لرسم الدمغة التدريجى المقرر بالفصل الخامس من الجدول رقم (٢) الملحق بقانون الدمغة المذكور على المبالغ التى تصرفها الحكومة والهيئات العامة .

وتخضع الطلبات والشكاوى التى تقدم إلى الهيئات العامة — فيما عدا الشكاوى المعفاة طبقا لأحكام الفقرة (هـ) من المادة (٢) من الجدول رقم (١) الملحق بقانون الدمغة — لرسم الدمغة على الاتساع ، باعتبار أن الهيئات العامة من السلطات الإدارية . (تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٦٤ من مصلحة الضرائب) .

أو يضاف اليها ، حسب الحالة ، فاخضاعها للضريبة لن يكون سوى مسألة شكلية.

أما المؤسسات العامة التى تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أوزراعيا أوماليا أو تعاونيا ، وتتوافر فيها الشروط التى نص عليها قانون المؤسسات العامة الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣ ، فانها حسب التشريع الحالى ـ تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (١)، إلا مايعفى منها بنص خاص ، لأن قصد الحصول على ربح متوفر فيها ، ولأن أموالها أموال خاصة ، ولكل منها ميزانية مستقلة . (قانون المؤسسات العامة المذكور ، م ١٩) .

هذا عن الهيئات العامة والمؤسسات العامة ذاتها ، أما المشروعات التابعة لها ، كشركات المساهمة والمنشآت الأخرى ، فان ما تكون منها ذات شخصية معنوية مستقلة وميزانية مستقلة ، كشركات المساهمة ، تعامل معاملة شركات المساهمة الخاصة ، فتخضع أرباحها للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، سواء أكانت تابعة لهيئة عامة أم لمؤسسة عامة ، وسواء أكانت الهيئة العامة أو المؤسسة العامة تملكها كلها أم تساهم فى ملكيتها مع غيرها . أما مايدار من المشروعات لحساب هيئة عامة أو مؤسسة عامة دون أن يكون مستقلا ماليا عنها ، فيسرى عليه ما يسرى على الهيئة العامة أو المؤسسة العامة التى يتبعها كما سبق أن أوضحنا (٢).

---

(١) فيما يتعلق برسوم الدمغة المقررة بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ : تعامل المؤسسات العامة بصفة أصلية نفس المعاملة التى تعامل بها المنشآت الخاصة ــ لكن صرفياتها تخضع لرسم الدمغة التدريجى المفروض على صرفيات الحكومة والهيئات العامة ــ ماعدا المبالغ التى تصرفها فى الأحوال الآتية: (ا) المبالغ التى تصرفها المؤسسات العامة مساهمة منها فى رءوس أموال الشركات والجمعيات التعاونية والمنشآت التابعة لها . (ب) القروض التى تقرضها المؤسسات العامة . (حـ) ما تدفعه هذه المؤسسات ثمنا لشراء أوراق مالية (قانون المؤسسات العامة الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣ ، المشار اليه فى المتن ، م ٣٠ معدلة بالقرار بقانون رقم ٩٤ لسنة ١٩٦٣ ، والتعليمات التفسيرية العامة رقم ١ لسنة ١٩٦٤ من مصلحة الضرائب المشار اليها فى الهامش السابق) .

(٢) راجع الفقرة ٢٣٧ ، ص ٢٠٢ و ٢٠٣ ، فيما سبق .

المطلب الرابع

وجود المنشأة فى مصـــر

٣٢٨ — نصت المادة ٣٣ على ما يعرف بقاعدة إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فقد جاء فيها : « تستحق الضريبة عن أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر » . فيكفى لكى تسرى الضريبة أن تكون مصر مصدر الدخل ، مهما كانت جنسية صاحبه ، وأيا كان موطنه ، وبناء على ذلك لا تسرى الضريبة على الأرباح التى تأتى إلى مصرى أو أجنبى متوطن أو مقيم فى مصر إذا كانت ناتجة عن نشاط منشأة تشتغل أو مهنة تزاول فى الخارج .

ولا تثير القاعدة المذكورة عند التطبيق صعوبة ما إذا كان نشاط المنشأة يجرى كله فى مصر أو يجرى كله فى الخارج ، ولكن يحدث كثيرا أن يتسع مجال نشاط المنشأة فيشمل عدة دول ، كما هو الحال بالنسبة إلى شركات الملاحة البحرية وشركات البرقيات وشركات التأمين وشركات الطيران وشركات الاستيراد والتصدير . فمتى يمكن القول بأن النشاط الذى تزاوله فى إحدى تلك الدول يرقى إلى مرتبة المنشأة المشتغلة فى الدولة ، مما يبيح فرض الضريبة على أرباحها ؟

لقد أخذ المشرع المصرى نص المادة ٣٣ عن التشريع الفرنسى ، لذا يحسن الاسترشاد بما استقر عليه الرأى فى فرنسا .

فى فرنسا

٣٢٩ — درجت مصلحة الضرائب فى فرنسا على ألا تعتبر الربح ناشئا فى الخارج وبالتالى لا تسرى عليه الضريبة الفرنسية إلا إذا كانت جميع العمليات التى انتجته قد تمت فى الخارج ، أما إذا كانت بعض العمليات قد تمت فى فرنسا فانها تفرض الضريبة على ربح تفترض حصوله من العمليات التى تمت فى فرنسا .

أما الفقه ومجلس الدولة الفرنسيان فقد ذهبا فى بادىء الأمر إلى أنه إذا كانت المنشأة الموجود مركزها خارج فرنسا تزاول نشاطها فى فرنسا بواسطة منشأة مستقلة تابعة لها على شكل فرع أو مكتب أو محل . . . الخ ، تملكه ويسير فى أعماله بكيفية منتظمة ومستمرة ، وكانت تبعيته لها ظاهرة بوجوده فى مكان مؤجر لها ويحمل اسمها ، وكان يدار بواسطة موظف ملتحق بخدمتها ، فان هذا الفرع أو المحل . . . الخ يعتبر منشأة مشتغلة فى فرنسا وتسرى على أرباحها الضريبة الفرنسية .

أما إذا زاولت المنشأة الأجنبية نشاطها فى فرنسا بواسطة وكيل بالعمولة ، له شخصية قانونية وتجارية مستقلة تماما عن شخصية المنشأة الأجنبية ، ويتقاضى منها عمولة ، فان الضريبة لا تفرض عليها هى ، بل على أرباح الوكيل ، وباسمه هو لا باسم المنشأة .

وعلى العكس من ذلك ، إذا زاولت إحدى المنشآت الموجود مركزها فى فرنسا نشاطها فى الخارج فى محل يحمل اسمها ، ويديره موظف تابع لها ، فانه يعتبر منشأة مستقلة ولا تخضع أرباحه للضريبة الفرنسية . أما إذا زاولت هذا النشاط بواسطة وكيل بالعمولة فى الخارج له شخصية قانونية مستقلة تماما عنها مقابل عمولة فان أرباح هذا النشاط تخضع للضريبة الفرنسية باعتباره امتدادا لنشاطها فى فرنسا .

ولكن مجلس الدولة الفرنسى اتجه فى معظم أحكامه الحديثة (١) إلى أنه ليس من الضرورى لسريان الضريبة الفرنسية أن يكون للمنشأة مكتب أو فرع أو محل . . . الخ ، بل يكفى لسريان الضريبة أن تزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا بصفة معتادة عن طريق نائب لها بشرط ألا يكون لنائبها شخصية مهنية مستقلة

(١) حكم بتاريخ ٨ يونيه سنة ١٩٣٧ ، وآخر بتاريخ ٢٨ يوليه سنة ١٩٣٨ ، وثالث بتاريخ ٢٥ مارس سنة ١٩٤١ .

عنها ، ويشرط أن تكون إدارة وتوجيه هذا النشاط قائمة فى فرنسا .

فى مصر

٣٣٠ — تردد القضاء فى مصر بين الرأى الذى سار عليه مجلس الدولة الفرنسى فى أول الأمر ، وهو الرأى الذى يشترط لسريان الضريبة أن يكون للمنشأة الأجنبية كيان محلى فى فرنسا (١) ، وبين الرأى الآخر الذى اتجه إليه

---

(١) ومن هذا القبيل حكم محكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة بتاريخ ١١ مايو سنة ١٩٤٩ (المبادىء القانونية فى الأحكام الضريبية ، للأستاذ كمال الجرف ، ج ٣ ، ص ٤٤٥) الذى تأيد من محكمة الاستئناف بتاريخ ٢ يناير سنة ١٩٥١ (الجرف ، ج ٦ ص ٦٦) ، فى قضية شركة (البرنس لاين) للملاحة البحرية ، وتمثلها فى مصر شركة (فيرنس ايجيبت) التى تعمل بالوكالة البحرية والسمسرة ، لا لحساب شركة البرنس لاين وحدها ، وإنما لحساب عدة شركات مقابل عمولة .

رأت مصلحة الضرائب فى مصر اخضاع شركة البرنس لاين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية على اعتبار أن لها نشاطا تجاريا بمصر يمارس بواسطة شركة فيرنس ايجيبت ، وعارضت الشركة فى ذلك بحجة أنه ليس لها فى مصر منشأة مستقلة ، ولما رفع النزاع إلى القضاء ، أخذت محكمة الاسكندرية بوجهة نظر الشركة ، وقضت بعدم خضوعها للضريبة المصرية عن عمليات الشحن التى قامت بها حيث أنها لا تمتلك « منشأة مستقلة » فى مصر أو فرع ، وإنما تباشر بعض العمليات التجارية بواسطة وكلاء مستقلين (شركة فيرنس ايجيبت) ، بينما يقتضى الخضوع لتلك الضريبة وجود منشأة ، لا مجرد حصول عمليات تجارية بواسطة وكلاء مستقلين ، وأن القول بغير ذلك يترتب عليه أن يخضع للضريبة المصرية كل ما ينتج من ربح عن أية عملية تجارية تقوم بها فى مصر منشأة خارجية بما فى ذلك بيع البضائع ، وهو أمر لم يقصده المشرع .

ومن هذا القبيل أيضا حكم لمحكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة بتاريخ ١٩٤٩/٣/٢٥ فى قضية شركة الغزل القديمة (فانهوجاردن يونين) وهى شركة بلجيكية مركزها فى بلجيكا وليس لها فروع فى مصر . وكانت هذه الشركة قد تعاقدت مع الشركة التجارية للأقطان ، وهى شركة مساهمة مصرية مركزها الاسكندرية ، على شراء كمية من القطن المصرى ، ولما ارتفعت أسعار القطن المصرى بعد ذلك رأت الشركة البلجيكية أن تعيد بيع ما لم يكن قد تم تصديره من الكمية التى اشترتها وحققت من ذلك ربحا . وطالبتها مصلحة الضرائب بدفع ضريبة الأرباح التجارية وضريبة الأرباح الاستثنائية عنه . فرفضت الشركة ورفعت دعوى أمام المحكمة المذكورة تطلب فيها الحكم لها بعدم خضوع الربح المذكور للضريبتين ، وقالت بأن مركزها فى بلجيكا وليس لها منشأة بالقطر المصرى ، وأصدرت =

المجلس حديثا ، وهو الاكتفاء فى فرض الضريبة بمزاولة الممول نشاطا تجاريا أو صناعيا فى فرنسا ، حتى ولو لم تكن له منشأة لها كيان محلى فيها (١) .

— المحكمة حكمها لصالح الشركة، فاستأنفت مصلحة الضرائب الحكم وأيدت محكمة استئناف الاسكندرية الحكم الابتدائى بجلستها فى ٢ يناير سنة ١٩٥١ . واستندت المحكمة فى حكمها على أن المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المذكور نصت صراحة على أن الضريبة تستحق عن أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر، ويترتب على ذلك بطبيعة الحال أنه إذا لم تكن هناك منشأة أو فرع أو توكيل بالقطر المصرى فلا تستحق الضريبة ، ومع صراحة هذا النص لا سبيل إلى تأويله ، والقول بأنه ليس من المحتم وجود منشأة بالفعل مخالف لصريح نص المادة المذكورة أما الاستشهاد ببعض أحكام مجلس الدولة الفرنسى (كما أرادت مصلحة الضرائب) فانه ظاهر من من تلك الأحكام أنه يشترط لخضوع أرباح المنشآت الأجنبية التى تعمل فى فرنسا أن يكون نشاطها التجارى مستمرا وهذا يخالف الحالة فى الدعوى وهى حالة عرضية ومنفردة ولم يقم الدليل على أن الشركة تقوم باستمرار بمثل هذه العملية فى مصر حتى يعتبر نشاطها كما تزعم مصلحة الضرائب أنه يقوم مقام وجود منشأة فى مصر وهو القول الذى لا تسلم به هذه المحكمة (الجرف ، ج ٥ ، ص ٣٩١) .

ومن هذا القبيل أيضا حكم لنفس المحكمة بتاريخ ١٩٤٩/٥/٢٥ فى قضية مماثلة ، هى قضية شركة وود التجارية «شنغهاى» تأيد من محكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٢ يناير سنة ١٩٥١ أيضا (الجرف ، ج ٥ ، ص ٣٩٠) .

ومن جهة أخرى طالبت مصلحة الضرائب شركة بواخر « البوستة الخديوية » (وهى شركة مصرية للملاحة ترسو بواخرها بانتظام فى عدة موان أجنبية ، ولها وكالات فى هذه الموانى) بدفع الضريبة المصرية عن أرباحها من وكالاتها الموجودة بالخارج . وعارضت الشركة على اعتبار أن وكالاتها الخارجية « منشآت مستقلة » تابعة لها لا تخضع للضريبة المصرية لوجودها بالخارج . ولما رفع النزاع إلى القضاء قضت محكمة الاسكندرية التجارية المختلطة بتاريخ ٢٦ مايو سنة ١٩٤٨ ، (وتأيد هذا الحكم من محكمة الاستئناف المختلطة بجلسة ٢٠ يوليه سنة ١٩٤٩) (الجرف ج ٤ ، ص ٣٠٢) بخضوع أرباح هذه الوكالات للضريبة المصرية حيث ثبت لها أن هذه الوكالات التى بالخارج ليست منشآت مستقلة بل وكلاء بحريين يتقاضون عمولة مقابل ما يقومون به من خدمات .

(١) ومن هذا القبيل حكم محكمة الاسكندرية الابتدائية بتاريخ ١٧ مارس سنة ١٩٥١ (المبادىء القانونية فى الأحكام الضريبية ، للاستاذ كمال الجرف ، ج ٦ ، ص ٤٢٤) ، فى قضية شركة الخطوط البحرية اليونانية فى البحر الأبيض المتوسط ، وخلاصتها أن الشركة المذكورة تعمل بين موانىء البحر الأبيض المتوسط ومن بينها ميناء الاسكندرية الذى يوجد به وكيل لها . بيد أن عمل هذا الوكيل لا يقتصر على الشركة المذكورة فقط، ولكنه وكيل عمومى يعمل لحساب =

ثم استقر على هـــذا الرأى الأخير (١) ، واتبعته مصلحــــة

= عدة شركات بحرية نظير عمولة كما يقوم ببيع جوازات السفر للأفراد وغير ذلك من الأعمال التى لها علاقة بالبحر — وقد رأت مصلحة الضرائب أخضـاع هذه الشركة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى مصر واستندت فى ذلك إلى أن التفسير الصحيح للمـادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بأن تخضع لهذه الضريبة كل منشأة تعمل فى مصر بصفة معتادة ولو كان مركزها فى الخارج ، حتى ولو لم يكن لها فيها محل أو مكتب أو فرع مستقل ، لا سيما وأن قضاء مجلس الدولة الفرنسى سار فى أحكامه على أنه لاضرورة لوجود منشأة فعلا بل أن المنشأة تعتبر موجودة حكما إذا كان لها نشاط تجارى مستمر . وعارضت الشركة فى ذلك بحجة أنه ليس لها منشأة مستقلة فى مصر وأن الخضوع للضريبة المذكورة يقتضى وجود منشأة ، وقد أخذت المحكمة بوجهة نظر مصلحة الضرائب ورفضت دعوى الشركة وقررت خضوعهـا للضريبة المصرية واستندت فى حكمها على أنه يكفى لسريان الضريبة المصرية أن يتعلق الأمر بمنشأة لها نشـاط تجارى مستمر فى مصر بغض النظر عن جنسية مالكها ووطنه . . . وأن الضريبة تلحق المنشأة ذاتها أيا كان مركزها ما دامت تشتغل فى مصر حتى ولو لم يكن لها وجود فعلى بها .

(١) أيدت محكمة النقض المصرية الرأى القائل بأنه يكفى أن تباشر المنشأة الأجنبية نشاطها فى مصر لكى تخضع للضريبة حتى ولو لم يكن لها وجود فعلى فى مصر ، غير أنها حكمت بعدم خضوع الشركات للضريبة فى القضـايا التى عرضت عليهـا بسبب آخر هو أن نشاط هذه الشركات اقتصر على عملية واحدة ، فى حين أن المقصود بالنشاط الذى يخضع للضريبة هو النشاط المستمر الذى يتوافر به الاعتياد ، فقد جاء فى حكم محكمة النقض بتاريخ ١٩ فبراير ســـنة ١٩٥٣ (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ٨ ص ٧٦) ، السابق الاشارة اليه أن المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وقد نصت على أن « تستحق الضريبـة عن أرباح كل منشأة مشتغلة فى مصر » فانها تستلزم قيام المنشأة فى مصر ومزاولتها أعمالا تجارية أو صناعية ، وفى حالة قيام المنشأة فى الخارج أن يكون لها ممثلون فى مصر خاضعون لأوامرها » « فاذا لم يكن لها ممثلون أن تقوم فى مصر بنشاط » يراجع أيضا حكم محكمة النقض بتاريخ ١٩٥٣/٦/٣٠ ، الطعن ٨٠ سنة ٢١ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة الرابعة ، ص ٢٣ ، و١٢٩٤ ، وحكم محكمة النقض بتاريخ ١٩٥٤/٤/٢٢ ، الطعن ٣٢٨ لسنة ٢٢ قضـائية ، المجموعة السابقة ، السنة الخامسة ، ص ٨١٢ .

كذلك حكمت محكمة النقض بتاريخ ٢٠ مايو سنة ١٩٥٤ (مجموعة أحكام محكمة النقض السنة الخامسة ، ص ٩١٧) أنه لا يكفى لإعفاء الشركة المطعون ضــدها من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ألا يكون لها بمصر مكتب فرعى أو وكيل خاص مفوض منها وتابع لها ، متى كانت أرباحها ناتجة من مزاولتها على وجه الاستمرار نشاطا كانت دورته فى مصر « ولو لم يكن لها كيان محلى فيها » . وحكمت محكمة النقض بتاريخ ١٩٦٤/٣/١١ (الطعن ١٩٣ =

الضـــرائب (١) .

وهذا الرأى الأخير يوسع من مجال تطبيق الضريبة . ونعتقد أنه الرأى الجدير بالاتباع فى مصر ، إذ ليس فى التشريع المصرى ما يمنع من فرض الضريبة على الأرباح الناتجة من مزاولة النشاط التجارى والصناعى فى مصر ، سواء وجد مكان خاص يزاول فيه هذا النشاط أم لم يوجد ، بشرط أن يتوافر ركن الاعتياد لأن ما أراده المشرع ، فى واقع الأمر ، فى المواد ٣٠ إلى ٣٢ مكررة ، ليس فرض الضريبة على نوع معين من المنشآت ، هى المنشآت التجارية والصناعية ، وإنما أراد فرضها على نوع معين من الايرادات هى الأرباح التجارية والصناعية ، سواء نتجت تلك الأرباح من منشآت لها كيان محلى فى مصر (وهى الحالة الغالبة) أم لم تكن نتيجة منشأة ما .

مشروعية العمل الذى يأتى بالربح

٣٣١ — متى اجتمعت الشروط الأربعة المذكورة وهى : الاستقلال

= سنة ٢٩ قضائية ، المجموعة السابقة ، السنة ١٥ ، ص ٣٢٥) بأن المنشأة الأجنبية تعتبر مشتغلة فى مصر فى معنى المادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض ، متى كان لها ممثلون خاضعون لأوامرها ، أو كان لها فرع مستقر فيها .

(١) أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية رقم ٢ على المادة ٣٣ جاء بها :

١ — لا يقتصر فرض الضريبة طبقاً للمادة ٣٣ من القانون على المنشأة الأجنبية التى تعمل فى مصر ويكون لها كيان مادى ثابت بها سواء كان فرعا أو مكتبا أو توكيلا بل يكفى أن يكون لها نشاط تجارى أو صناعى ملحوظ وعلى وجه الاعتياد والاستمرار فى مصر ولو لم يكن لها كيان محلى بها .

٢ — الأرباح المحققة من امتهان عمليات النقل عبر البحار الذى تقوم به شركات الملاحة الأجنبية لا تخضع للضريبة المصرية ، وذلك باعتبارها نتاج استثمار تم بأكمله خارج الأراضى المصرية عملا بمبدأ اقليمية الضريبة .

فاذا كان للشركة مكتب فرعى ثابت مستقر فى مصر أو وكيل خاص مفوض عنها وتابع لها يقوم بتحصيل أثمان تذاكر الركاب وأجور شحن البضائع وتفريغها دون أن تعهد بهذه الأعمال إلى سماسرة النقل أو الوكلاء البحريين خضعت أرباحها منها لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

والاعتياد ، ونية الكسب ، والاقليمية ، سرت الضريبة حتى ولو كانت المهنة أو النشاط غير مشروع ، كالاتجار فى المخدرات ، أو التهريب ، أو إدارة ناد للقمار ، أو منزل للدعارة . أو كان القائم بالعمل مفلسا أو قاصرا . ذلك أن القانون الضريبي لا شأن له بما قد يلابس الحصول على الربح من مخالفة لأحكام القوانين الأخرى ، لأن الالتزام بأداء الضريبة مستمد من حصول المكلف على ربح نتيجة ممارسته أى عمل من الأعمال الخاضعة للضريبة فحسب (١).

المبحث الرابع

الاعفاء من الضريبة

٣٣٢ — أعفى المشرع أنواعا معينة من الهيئات والعمليات من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ومن جهة أخرى أعفت بعض القوانين هيئات معينة بأسمائها من الضريبة ، وسندرس فيما يلى كلا من الحالتين فى مطلب مستقل .

المطلب الاول

أنواع الهيئات والعمليات المعفاة أرباحها من الضريبة

٣٣٣ — أعفى المشرع الهيئات والعمليات الآتية من ضريبة الأرباح

---

(١) ولا خلاف بين الكتاب على ذلك ، كما أن القضاء يخضع أرباح هذه الأعمال للضريبة ، فقد قضى مجلس الدولة الفرنسى فى يناير سنة ١٩٢٨ بأنه لا يحق لمن يدير منزلا للدعارة أن يتمسك بعدم مشروعية المهنة التى يمارسها لكى لا يدفع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على ما يحصل عليه من أرباح من ادارته للمنزل ، وفى مصر حكمت محكمة استئناف مصر بتاريخ ٢٠ أبريل سنة ١٩٤٤ باستحقاق ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الأرباح التى يحققها من يقوم بتهريب الذهب إلى الخارج من تلك العملية ، وإن كانت المحكمة فرقت ، دون وجه حق، بين أن يكون العمل مشروعا فى ذاته ولكن القائم به خالف الشروط التى وضعها القانون لممارسته، وبين العمل غير المشروع فى ذاته ، ورتبت على ذلك أن الضريبة تستحق فى الحالة الأولى دون الثانية ، نقول أن المحكمة فرقت دون وجه حق بين الحالتين لأن الضريبة تستحق فى كل منهما إذ ليس ثمة ما يبرر استحقاقها فى إحدى الحالتين دون الأخرى .

التجارية والصناعية (١) :

(١) الجمعيات التعاونية .

(٢) منشآت الطيران الأجنبية .

---

(١) كانت هناك إعفاءات أخرى انتهت الآن ، من ذلك :

(ا) الاعفاءات التى كانت مقررة بمقتضى اتفاق الجلاء ، الموقع عليه فى ١٩ أكتوبر سنة ١٩٥٤ ، والذى أقره القانون رقم ٦٣٧ لسنة ١٩٥٤ . وقد ألغيت هذه الأعفاءات بإلغاء القانون المذكور ، بمقتضى القرار بقانون رقم ١ لسنة ١٩٥٧ نتيجة لانقضاء اتفاق الجلاء بالاعتداء الانجليزى الفرنسى الاسرائيلى على مصر فى ٣١ أكتوبر سنة ١٩٥٦ .

(ب) إعفاء شركات إعادة التأمين المصرية .

كان المشرع يعفى شركات إعادة التأمين المصرية وفقا لأحكام القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٠ الخاص بالاشراف والرقابة على هيئات التأمين وتكوين الأموال ، من نصف الضرائب على الأرباح غير الموزعة ، وذلك بمقتضى المادة ٨٤ مكررا (١) المضافة إلى القانون المذكور بموجب القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٧ .

وقد برر هذا الإعفاء بأن الأرباح التى تحتفظ بها شركات إعادة التأمين ولا توزعها على المساهمين تبقى بمثابة مال احتياطى حكمه بالنسبة إلى عمليات إعادة التأمين حكم الآلات التى تستخدم فى المصانع لزيادة الانتاج والاقلال من تكلفته ، فكلما زادت احتياطيات هذه الشركات ازدادت معها قدرتها على الاحتفاظ فى مصر بجزء أكبر من العمليات المعاد التأمين عليها لديها ، وازدادت معها أيضا قدرتها على استيعاب عمليات إعادة التأمين من الأسواق الخارجية ، مما يعمل على زيادة صادرات البلاد غير المنظورة فى صورة خدمات تأمينية .

غير أن القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٠ ألغى (فيما عدا أحكام الباب الثالث منه الخاص بصناديق الإعانات) بمقتضى القرار بقانون رقم ١٩٥ لسنة ١٩٥٩ باصدار قانون هيئات التأمين ، ولم يحتو القانون الجديد على نص يعفى شركات إعادة التأمين مماثل للمادة ٨٤ مكررا (١) من القانون السابق .

(حـ) الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب والمعاهد التعليمية والمنشئات الزراعية .

كانت المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل إلغائها بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ تنص على اعفاء : (١) الجماعات التى لاترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى وكذلك المعاهد التعليمية . (٢) المنشآت الزراعية إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة .

(٣) المنشآت التجارية والصناعية فى المناطق الحرة .

(٤) شركات تنمية الاقتصاد القومى .

(٥) الشركات التى تندمج فى شركات مساهمة عربية .

(٦) المنشآت التى تقوم بتربية المواشى أو النحل أو الدواجن أو تفريخها .

(٧) عمليات التغطية والموازنة لحساب المنشآت الأجنبية فى الخارج .

(٨) الاعفاء من الضريبة المستحقة بسبب تأميم البنوك وبعض الشركات والمنشآت .

(٩) الفروق التى تنشأ نتيجة لتحويل الشركات أو المنشآت إلى شركات مساهمة عربية .

(١٠) شركات البترول العاملة فى الصحراء الغربية .

§ ١ — الجمعيات التعاونية

٣٣٤ — الجمعيات التعاونية معفاة حاليا بمقتضى القرار بقانون رقم ١٢٨ لسنة ١٩٥٧ (م ١) من كافة الضرائب الموجودة وقت صدوره والتى تفرض مستقبلا على الأرباح التجارية والصناعية ، وكانت معفاة قبل ذلك بمقتضى المادة ٤٣/٤ من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ الذى كان ينظم تلك الجمعيات (١) .

= ويرجع سبب النص على الاعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلى أنها كانت حتى أول سنة ١٩٥١ ضريبة القانون العام . فخشى المشرع إذا هو لم ينص على اعفاء الجماعات والمنشآت المذكورة أن تلحقها هذه الضريبة باعتبارها ضريبة القانون العام .

ولما أصبحت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية هى ضريبة القانون العام ، نقل المشرع الاعفاء من المادة ٤٠ إلى المادة ٧٢ وألغى المادة ٤٠ ، فلا يعنى إلغاء هذه المادة سريان الضريبة على تلك الجماعات والمنشآت والمعاهد .

وسنتكلم على هذا الاعفاء عند الكلام على الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، مادام المشرع قد نقله إلى الباب الخاص بها من القانون .

(١) كان النص الأصلى للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يقضى بسريان الضريبة على بعض الجمعيات التعاونية ، وباعفاء البعض الآخر منها .
=

٣٣٥ — شروط الاعفاء : يشترط لإعفاء الجمعيات التعاونية من هذه الضريبة :

= والجمعيات التى أخضعها للضريبة هى — كما جاء بالمادة ٣٢ (١) و (٢) و (٣) :

١ - شركات التعاون للاستهلاك متى كانت تملك محال أو حوانيت أو مخازن لبيع أو تسليم المواد الغذائية أو المحاصيل أو البضائع

٢ - الجمعيات التعاونية واتحاد الجمعيات التعاونية لأرباب الحرف .

٣ - الجمعيات التعاونية التى يؤلفها العمال للانتاج

أما الجمعيات التى أعفاها فهى (م ٤٠ (١) و (٢)) :

١ - جمعيات التعاون الزراعى المؤلفة بمقتضى القانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٢٧ .

٢ - الجمعيات التعاونية للاستهلاك التى يقتصر عملها على جمع طلبات الأعضاء المنضمين اليها وعلى القيام فى مخازنها ومستودعاتها بتوزيع المواد الغذائية والمحاصيل والبضائع التى تتضمنها الطلبات المذكورة .

يتضح مما سبق أن المشرع كان يريد أن تتمتع بالإعفاء جمعيات التعاون الزراعى ، وجمعيات التعاون للاستهلاك إذا كانت معاملاتها تقتصر على أعضائها دون سواهم .

استمر هذا الوضع حتى صدور القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ بشأن الجمعيات التعاونية المصرية ، الذى سرى ابتداء من أول يونيه سنة ١٩٤٤ ، ونص فى المادة ٤٣/٤ منه على أن الجمعيات التعاونية المؤلفة طبقا لأحكامه تعفى من كافة الضرائب المفروضة وقت صدوره والتى تفرض مستقبلا على الأرباح التجارية والصناعية ، بهذا ألغى ضمنا أحكام نصوص القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣ التى تخضع بعض الجمعيات التعاونية لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، والتى تعفى البعض الآخر منها. وكان المنطق يقتضى مراعاة ذلك عند تعديل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى سنة ١٩٥٠ بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (الذى سرى ابتداء من ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠)، لكن المشرع عدل المادتين ٣٢ و ٤٠ فأصبحتا كالآتى:

مادة ٣٢ — تسرى الضريبة على أرباح :

١ — شركات التعاون للاستهلاك متى كانت تملك محال أو حوانيت أو مخازن لبيع أو تسليم المواد الغذائية أو المحاصيل أو البضائع، وعلى الجمعيات التعاونية، واتحاد الجمعيات التعاونية لأرباب الحرف، والجمعيات التعاونية التى يؤلفها العمال للانتاج ، والبنوك التعاونية ، وذلك استثناء من المادة ٤٣ فقرة ٤ من القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ الخاص بالجمعيات التعاونية المصرية .

أما المادة ٤٠ فأصبحت كالآتى : يعفى من أداء الضريبة :

١ — جمعيات التعاون المكونة طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ . =

(١) أن تكون مؤلفة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات التعاونية الصادر بالقرار بقانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ .

(٢) أن تبلغ معاملات أعضائها ٥١٪ على الأقل من مجموع معاملاتها (١).

(٣) أن تنفذ الجمعية - فيما عدا جمعيات الاستهلاك - ٥٠ ٪ على الأقل من

= ٢ - الجمعيات التعاونية للاستهلاك التى يقتصر عملها على جمع طلبات الأعضاء المنضمين اليها وعلى القيام فى مخازنها ومستودعاتها بتوزيع المواد الغذائية والمحاصيل والبضائع التى تتضمنها الطلبات المذكورة .

صدر بعد ذلك القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ الذى سرى ابتداء من ٢٠ أكتوبر ، فألغى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ النصوص الخاصة بالجمعيات التعاونية سواء فى ذلك النصوص التى تخضع بعض تلك الجمعيات الضريبة (م ٣٢ (١)) ، والنصوص التى تعفى البعض الآخر منها (م ٤٠ (١) و(٢) وذلك : « اكتفاء بالحكم المقرر فى قانون الجمعيات التعاونية) » كما جاء فى المذكرة الإيضاحية للقانون .

بهذا أصبح يكفى، ابتداء من ٢٠ أكتوبر سنة ١٩٥١ حتى ٢/٩/١٩٥٦ (تاريخ سريان القرار بقانون رقم ١٢٨ لسنة ١٩٥٧ الذى نص فى المادة ٤ منه على أن يعمل به من تاريخ العمل بالقانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٦ باصدار قانون الجمعيات التعاونية السابق ذكره) ، أن تكون الجمعية التعاونية مؤلفة وفقا للشروط المبينة فى القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ حتى تتمتع بالإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك مهما كان نوع تلك الجمعية، وسواء أكانت أرباحها ناتجة من تعامل الجمعية مع أعضائها أم مع غيرهم . على أنه يجب أن نلاحظ أن القانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٤٤ لم يكن يبيح للجمعيات التعاونية أن تتناول أعمالها مصالح أفراد غير أعضائها إلا اذا جاء ذلك عن طريق فرعى، وفى الحدود التى يعينها نظام الجمعية لغرض خدمة مصالح الأعضاء على وجه أتم ...(م٢) وأنه اذا تبقى شىء بعد دفع كل نفقات الجمعية وبعد وفاء جميع الالتزامات كان هذا الباقى ربحا اضافيا للجمعية . وتستقطع كافة الأرباح الناتجة من التعامل مع غير الأعضاء وتضاف الى المبالغ المخصصة لأجل ترقية شئون المنطقة القائمة بها الجمعية من الوجهتين المادية والاجتماعية (م ٧٧) .

هذا اذا كانت الجمعية مؤلفة طبقاً لنصوص القانون ٥٨ لسنة ١٩٤٤ ، أما اذا لم تكن كذلك سرت عليها الضريبة طبقاً للمادة ٣٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إلا اذا انطبقت عليها حالة من حالتى الإعفاء المنصوص عليها فى م٧٢ (١)و(٢) بأن كانت من الجماعات التى لاترمى الى الكسب أو كانت جمعية تعاونية زراعية .

(١) هذا الشرط والشرط التالى اشترطها المشرع لتمتع الجمعيات بالإعفاء بعد السنة الأولى من تاريخ العمل بالقانون (وهو ٢ سبتمبر سنة ١٩٥٦ كما سبق) .

برنامجها السنوى ويعتمد تقرير الجهة الادارية المختصة فى تقدير مدى هذا التنفيذ. والمقصود من هذا الاعفاء تشجيع الحركة التعاونية (١).

§ ٢ — منشآت الطيران الاجنبية

٣٣٦ — ذكرنا فيما سبق (٢) أن المرسوم بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٥٢، المعدل بالقرار بقانون رقم ٢٠ لسنة ١٩٥٩ ، كان يجيز لرئيس الجمهورية ان يعفى بقرار منه منشآت الطيران الاجنبية التى تعمل طائراتها فى مصر والخارج من الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة المنصوص عليها فى البند (أولا) من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ومن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المنصوص عليها فى المواد ٣٠، ٣١، ٣٢ من القانون المذكور إذا قررت الدول التابعة لها معاملة منشآت الطيران العربية بالمثل ، كما ذكرنا أنه صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٣ الذى بسط اجراءات الاعفاء فجعله تلقائيا ، متى تحقق لمصلحة الضرائب شرط المعاملة بالمثل ، دون حاجة الى استصدار قرار جمهورى بالاعفاء أو تبادل كتب بين الحكومتين (٣)

بذلك أصبح يكفى للاعفاء :

(١) أن تكون منشآت الطيران أجنبية تعمل طائراتها فى مصر والخارج.

(٢) أن تقرر الدول التابعة لها هذه المنشآت إعفاء منشآت الطيران العربية

---

(١) تراجع تعليمات تفسيرية عامة رقم ٢ لسنة ١٩٥٦ ، لمصلحة الضرائب، بشأن مدى خضوع أو إعفاء الجمعيات التعاونية من الضرائب المفروضة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية (التعليمات التفسيرية التى أصدرتها مصلحة الضرائب حتى نهاية ديسمبر سنة ١٩٦١ ، القاهرة ، ص ٤٠٨) .

(٢) ص ٢٣٢ ، فيما سبق .

(٣) وذلك اعتبارا من ٥ سبتمبر سنة ١٩٦٣ ، تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦٣ .

وغرض المشرع من الاعفاء، كما سبق، هو تشجيع منشآت الطيران الأجنبية على مرور خطوطها الجوية بالمطارات المصرية ، ومنع ازدواج الضرائب الدولى على ارباحها . أما عدم اشتراط استصدار قرار جمهورى بالاعفاء فى كل حالة ، فيرجع الى رغبة المشرع فى تبسيط اجراءات الاعفاء ، وأخذا بما اتبعته بعض الدول كالولايات المتحدة الامريكية واليابان من الاكتفاء بشرط المعاملة بالمثل لإعفاء منشآت الطيران الاجنبية .

وقد سبق أن بينا منشآت الطيران الاجنبية التى تقرر الاعفاء بالنسبة اليها(١).

§ ٣ — المنشآت التجارية والصناعية فى المناطق الحرة

٣٢٧ — ذكرنا عند الكلام على الهيئات المعفاة من الضريبة على إيراد القيم المنقولة، ان المرسوم بقانون رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ (م ١٢) ، ومن بعده المادة ٩٦ من قانون الجمارك الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ، أعفت المنشآت التجارية والصناعية فى المناطق الحرة من جزء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وجزء من الضريبة على ايراد القيم المنقولة المنصوص عليها فى الفقرتين أولا وثانيا من المادة الأولى وفى المادة ١١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩(٢). وتكلمنا هناك على الاعفاء من ضريبة القيم المنقولة ونتكلم هنا على الإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

والاعفاء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية يقتصر على الأرباح الصافية لهذه المنشآت الناتجة من مبيعاتها خارج مصر ، وعند حساب هذه الأرباح الصافية ، يحدد نصيب هذه المبيعات فى المصروفات المشتركة للمنشأة بنسبة قيمة

---

(١) ص ٢٢٣ ، فيما سبق .

(٢) الفقرة ٢٢٨ ، ص ٢٣٨ ، فيما سبق .

المبيعات المصدرة إلى الخارج إلى قيمة المبيعات الكلية فى مصر . أما الأرباح الناتجة من مبيعاتها داخل مصر فلا تعفى من هذة الضريبة تحقيقاً للمساواة فى الخضوع للضريبة بين المنشآت الموجودة فى المناطق الحرة والمنشآت المشابهة لها الموجودة فى داخل البلاد .

والاعفاء ليس دائما ، وانما يسرى لمدة محدودة يعينها وزير الخزانة بقرار يصدره ، بالنسبة لكل منشأة على حدة ، ويكون عادة لمدة خمس سنوات ، ويجوز تجديده .

٣٣٨ — شروط الاعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هى نفس شروط الاعفاء من ضريبة القيم المنقولة التى سبق بيانها [١] وتتلخص فيما يلى:

(١) أن تكون المنشأة صناعية أو تجارية ، قائمة فى احدى المناطق الحرة بمصر سواء أكانت شركة مساهمة أم شركة توصية بنوعيها، أم هيئة مقسم رأس مالها إلى أسهم ، أم شركة تضامن أم منشأة فردية ، وسواء أكانت عربية أم أجنبية .

(٢) أن تكون لدى المنشأة حسابات منتظمة ، تعتمدها مصلحة الضرائب تبين : (أ) قيمة المبيعات خارج مصر ، و (ب) قيمة المبيعات داخلها ، و (ج) الأرباح الصافية لكل من هذه المبيعات.

§ ٤ — شركات تنمية الاقتصاد القومى

٣٣٩ — كانت البلاد فى أوائل عهد الثورة فى حاجة شديدة لتنمية الانتاج وزيادة الدخل القومى لرفع مستوى المعيشة، فقرر المشرع فى سنة ١٩٥٣ تشجيع تكوين شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم التى تقوم بمشروعات معينة

(١) راجع الفقرة ٢٢٩ ، ص ٢٤٠ فيما سبق .

رأى أنها لازمة لدعم الاقتصاد القومى وتنميته، وذلك عن طريق منحها إعفاءات فى حدود معينة من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وأصدر لهذا الغرض القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣.

غير أنه بعد صدور الكثير من القوانين التى حققت الأهداف التى من أجلها صدر هذا القانون، واتخاذ الكثير من الاجراءات التى جعلت أثره فى تحقيق الاهداف التى صدر من أجلها أمرا ثانويا، لاسيما وأن البرامج التى وضعتها الحكومة لتحقيق نهضة البلاد الاقتصادية قد منحت العون والتشجيع للشركات المختلفة بطرق شتى، وبعد ماتكفلت به الحكومة من القيام بالمشروعات الكبرى فى كثير من المجالات، ومن بينها انواع النشاط التى آثرها القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ بالرعاية رؤى الغاء هذا القانون، بعد أن استنفذ الأغراض التى استهدفت من اصداره، مع الاحتفاظ للشركات التى سبق اعفاؤها طبقا له بالاستمرار فى الانتفاع باحكامه حتى نهاية مدة الاعفاء الممنوحة لها، وصدر لهذا الغرض القرار بقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٦٢، كما سبق أن ذكرنا (١).

وقد سبق الكلام على الاعفاء من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة. ونتكلم هنا باختصار على الاعفاء من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

حالات الاعفاء: كان القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ ينص على ثلاث حالات يجوز الاعفاء فيها من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (٢) وهى: (١) الشركات الجديدة، (٢) الشركات القديمة التى تستحدث انشاءات جديدة، (٣) الأرباح غير الموزعة للشركات السابقة الجديدة والقديمة.

---

(١) راجع الفقرة ٢٢٠، ص ٢٢٩ — ٢٣١، فيما سبق.

(٢) يلاحظ أن الإعفاء كان يقتصر على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ولا يمتد إلى الضريبة العامة على الإيراد المقررة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩.

١ — الشركات الجديدة

٣٤٠ — كان القانون المذكور يجيز إعفاء الشركات الجديدة التى تقوم بمشروعات معينة إذا اجتمعت فيها الشروط الآتية :

(أولا) أن تكون على شكل شركة مساهمة أو شركة توصية بالأسهم ، مصريه أو أجنبية ، أما غير هذين النوعين من الشركات فلم تكن تستفيد من الاعفاء لأن شركات الأموال ، كما رأى المشرع ، أقدر من غيرها من الشركات على تحقيق أهدافه .

(ثانيا) أن تكون هذه الشركات المساهمة أوشركات التوصية بالأسهم جديدة ، أى منشأة بعد تاريخ العمل بالقانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ ، وهو ٣ سبتمبر سنة ١٩٥٣ ولم يكن الاعفاء يمنح لشركات الأموال الموجودة وقت العمل بالقانون ولا للشركات غير المساهمة والمنشآت الفردية القائمة وقت العمل بالقانون إذا صفيت أو فسخت أو حلت أو انقضت لأى سبب من الأسباب ثم تحولت بعد ذلك أو تأسست من جديد فى شكل شركة أموال جديدة .

(ثالثا) أن يكون غرض الشركة المساهمة الجديدة أو شركة التوصية بالأسهم الجديدة انشاء أو استغلال مشروع جديد لازم لدعم الاقتصاد القومى فى أحد فروع النشاط الآتية المحددة على سبيل الحصر وهى : (١) الصناعة ، (٢) التعدين ، (٣) القوى المحركة ، (٤) الفنادق ، (٥) استصلاح الأراضى البور . وهى أنواع النشاط التى رأى المشرع أن البلاد تحتاج إليها أكثر من غيرها .

مدة الاعفاء : كان الاعفاء يسرى فى هذه الحالة لمدة سبع سنوات تبدأ من تاريخ صدور قرار رئيس الجمهورية بتأسيس الشركة ، إذا كانت شركة مساهمة ، ومن تاريخ اتمام اجراءات شهر شركة التوصية وفقاً لأحكام قانون التجارة .

٢ ـ الشركات القديمة التى تستحدث انشاءات جديدة

٣٤١ ـ كان القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ يجيز أيضا اعفاء الشركات الموجودة وقت العمل به وهو ٣ سبتمبر سنة ١٩٥٣ ، من الضريبة إذا توافرت فيها الشروط الآتية :

(أولا) أن تكون الشركة شركة مساهمة أو شركة توصية بالأسهم ، مصرية أو أجنبية .

(ثانيا) أن تستحدث الشركة انشاءات جديدة، عن طريق زيادة رأس مالها باكتتاب « نقدى » جديد ، لا عن أى طريق آخر كتقديم حصة عينية ، أو تحويل الاحتياطيات إلى أسهم ، أو تحويل ديون الشركة أو حصص تأسيسها إلى أسهم أو غير ذلك .

(ثالثا) أن يكون الغرض من الانشاءات الجديدة تنمية الاقتصاد القومى فى أحد الفروع السابق ذكرها، المحددة على سبيل الحصر، وهى: الصناعة ـ التعدين ـ القوى المحركة ـ الفنادق ـ استصلاح الأراضى البور .

وكان الاعفاء يسرى فى هذه الحالة لمدة خمس سنوات تبدأ بعد مضى سنتين من تاريخ دفع قيمة الاكتتاب الجديدة بزيادة رأس المال .

ولم يكن يشمل جميع الأرباح التجارية، بلكان بنسبة مقدار الزيادة «المدفوعة» فى رأس المال إلى مجموع رأس المال « المدفوع » . فاذا كان رأس المال قد زيد بمقدار الخمس، جازإعفاء الشركة منضريبة الأرباح التجارية بمايقابل هذه الزيادة .

وكان قصد المشرع من الاعفاء هنا تشجيع الشركات المذكورة على زيادة رأس مالها بأموال جديدة ، تستثمر فى المشروعات المحددة ، فيزداد الانتاج من جهة ، وتتحقق المساواة بينها وبين الشركات الجديدة من جهة أخرى .

٣ — الأرباح غير الموزعة لشركات تنمية الاقتصاد القومى

٣٤٢ — كان القانون المذكور يجيز أيضا اعفاء شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم التى يكون نشاطها الرئيسى فى أحد الفروع المذكورة (الصناعة ، التعدين ، القوى المحركة ، الفنادق ، استصلاح الأراضى البور) ، من أداء نصف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة على أرباحها السنوية « غير الموزعة » وذلك ابتداء من السنة المالية التى تختتم بعد ٣سبتمبر سنة ١٩٥٣ تاريخ العمل بالقانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ .

وكان الغرض من هذا الإعفاء تشجيع تلك الشركات على الاحتفاظ بجزء من أرباحها السنوية وإعادة توظيفه فى مشروعاتها بدلا من توزيعه على المساهمين .

ويلاحظ أن الإعفاء فى هذه الحالة كان يسرى على الشركات القديمة والجديدة على حد سواء ، وأنه كان قاصرا على نصف ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، دون ضريبة القيم المنقولة ، بخلاف الحالتين السابقتين ، وأنه كان يسرى على الأرباح غير الموزعة فقط ، وأن القانون لم يحدد مدة معينة يسرى خلالها هذا الإعفاء .

٣٤٣ — **اجراءات الاعفاء** : كان الاعفاء فى جميع الأحوال السابقة يمنح بقرار من وزير الخزانة ، بناء على توصية من لجنة بوزارة الخزانة ، ويجوز سحبه بقرار من الوزير إذا أخلت الشركة بأحكام القانون ، وقرارات الاعفاء وسحبه نهائية ولا يجوز الطعن فيها لأى سبب من الأسباب ، أمام أية جهة من الجهات ، نظرا لاتصالها بسياسة الدولة الاقتصادية وأثرها على حقوق الخزانة .

ولم تكن الإعفاءات السابقة تتم بقوة القانون ، بل كان يجب على من يريد الانتفاع بها أن يقدم طلبا بذلك إلى اللجنة المشار اليهـا عن طريق المدير العام لمصلحة الضرائب .

٣٤٤ – نقد القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ : أخذ بعض الكتاب (١) على القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ أنه قصر الاعفاء على المشروعات التى تتخذ شكل شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم دون شركات الأشخاص والمشروعات الفردية ، فى حين أن العدالة تقتضى أن تطبق قواعد واحدة على جميع الممولين دون تمييز لبعضهم على حساب البعض الآخر ، ولذلك فهم يرون أن الاعفاء كان ينبغى أن يشمل جميع المشروعات مهما كان شكلها القانونى . وواقع الأمر أن اعتبارات العدالة لم تكن هدف المشرع عندما وضع هذا القانون حتى يحاسب على عدم الأخذ بها ، وانما كان هدفه ، على ماجاء فى المذكرة الايضاحية للقانون ، تشجيع قيام صناعات جديدة والنهوض بالصناعات القائمة ورفع مستواها أو زيادة انتاجها ، لتحقيق مقصد البلاد الأسمى وهو زيادة الدخل القومى وتنميته لرفع مستوى المعيشة للشعب ، ولما كانت شركات الأموال وحدها ، دون شركات الأشخاص ودون الأفراد ، أقدر من غيرها على تحقيق الأغراض التى هدف إليها المشرع ، فقد قصر الاعفاء عليها وحدها تشجيعا على قيام هذا النوع من الشركات.

وأخذ عليه أيضا أنه قصر الاعفاء على الشركات التى تقوم بأنواع معينة من التنمية الاقتصادية ، حددها على سبيل الحصر وهى الصناعة والتعدين والقوى المحركة والفنادق واستصلاح الأراضى البور ، وأغفل مشروعات أخرى كبيرة الأهمية لدعم الاقتصاد القومى وتنميته كإنشاء الطرق ، وكان الأفضل عدم تحديد أنواع التنمية ، وترك ذلك للجنة التى نص عليها لدراسة طلبات الاعفاء . وهذا النقد جدير بالاعتبار .

وأخذ على إعفاء نصف الأرباح غير الموزعة من الضريبة بالنسبة لشركات

---

(١) أصول التشريع الضريبى المصرى للدكتورين : محمد طه بدوى ومحمد حمدى النشار ، مصر ، ١٩٥٩ ، ص ٤٨٧ .

المساهمة وشركات التوصية بالأسهم التي يكون نشاطها الرئيسى فى أحد الفروع المذكورة دون أن يقيد الاعفاء بضرورة استثمار المبالغ المعفاة فى إنشاءات جديدة لدعم الاقتصاد القومى ، أنه يخشى أن تحتفظ الشركة بالأرباح المعفاة فى صورة نقدية أو تستثمرها فى أوجه غير منتجة . والواقع أن المشرع قصد من الاعفاء هنا كما جاء فى المذكرة الايضاحية للقانون — تشجيع زيادة رأس المال المستثمر وتقوية مركز الشركة المالى، والاعفاء على كل حال جوازى وتستطيع اللجنة المعهود إليها بفحص طلبات الاعفاء وضع الضوابط الكفيلة باستثمار الأرباح غير الموزعة فى التوسع فى انشاآتها لدعم الاقتصاد القومى .

وعلى أية حال فقد الغى القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ بمقتضى القـــرار بالقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٦٢ ، الذى نص على أن تظل الشركات التى سبق اعفاؤها طبقا له منتفعة باحكامه حتى نهاية مدة الاعفاء الممنوح لها ، كما سبق أن ذكرنا.

§ ٥ ـ الشركات التى تندمج فى شركات مساهمة عربية

٣٤٥ — ذكرنا عند الكلام على الاعفـاء من الضريبة على ايراد القيم المنقولة (١) أن المادة السادسة من القرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ بشأن الاندماج فى شركات مساهمة عربية نصت على أن: «تعفى الشركات المندمجة ومساهموها كما تعفى الشركة المندمج فيها أو الشركة الناتجة ، من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق بسبب الاندماج المشار إليه فى هذا القانون » .

ومن بين الضرائب التى يجرى عليها الاعفاء المشار إليه : الضريبة على ايراد القيم المنقولة ، وقد تكلمنا عن الاعفاء منها هناك، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وتتكلم عن الاعفاء منها هنا .

---

(١) راجع الفقرة ٢٢٣ وما بعدها ص ٢٣٥ فيما سبق .

وقد قصد المشرع من الاعفاء تشجيع هذه الشركات على عملية الاندماج لتكوين وحدات انتاجية كبيرة تحتاج إليها البلاد فى عصر الانشاء والتعمير حتى تتمكن من القيام بالمشروعات الاقتصادية الكبيرة ، لأن الشركات ذات رءوس الأموال الصغيرة قد لا تقوى على الاستمرار فى المضمار الاقتصادى ، ومن الصالح اتاحة الفرصة لها بالاستمرار فى البقاء عن طريق الاندماج لما فى ذلك من خفض فى تكاليف الانتاج وتمكين للاستفادة من استعمال الأساليب الفنية واستخدام الخبراء الصالحين .

والترخيص فى الاندماج يكون بقرار من رئيس الجمهورية لشركات المساهمة، وشركات التوصية بنوعيها ، وشركات التضامن ، سواء أكانت عربية أم أجنبية تزاول نشاطها الرئيسى فى الجمهورية العربية المتحدة . واشترط القانون أن يكون الاندماج فى شركات مساهمة عربية سبق لها إصدار ميزانيتى سنتين ماليتين كاملتين على الأقل متتاليتين ، أو مع مثل تلك الشركات وتكوين شركة مساهمة عربية جديدة .

واعتبر القانون فى حكم الشركات المندمجة فى تطبيق أحكامه فروع ووكالات ومنشآت الشركات .

وينصب الاعفاء بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، فيما قد يستحق منها على الشركات المندمجة أو المندمج فيها أو الشركة الناتجة بسبب الاندماج ، كأرباح التصفية بالنسبة للشركات المندمجة .

وقد سبق صدور القرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ الجارى الكلام عنه الآن القرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ بشأن الاندماج فى شركات المساهمة .

ويختلف قانون سنة ١٩٥٧ عن قانون سنة ١٩٦٠ فى شروط الاندماج (١) ،

(١) يشترط القرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ للاندماج أن تكون الشركة المندمجة =

وفى أن الثانى نص فيه على تطبيقه على إقليمى الجمهورية بينما كان قانون سنة ١٩٥٧ خاصا بإقليم مصر وحده . وفى مدى الإعفاء ، ذلك أن النص على الإعفاء فى قانون سنة ١٩٦٠ جاء عاما ، أما الإعفاء فى قانون سنة ١٩٥٧ فقد انصب على ضرائب ورسوم حددها ذلك القانون (١) .

§ ٦ — المنشآت التى تقوم بتربية المواشى أو النحل أو الدواجن أو تفريخها

٣٤٦ — لايخضع التشريع الضريبى المصرى الاستغلال الزراعى للضريبة ،

= (سواء أكانت شركة مساهمة، أم شركة توصية بنوعيها ، أم شركة ذات مسئولية محدودة أم شركة تضامن) ، قد سبق لها اصدار ميزانيتى سنتين ماليتين كاملتين على الأقل متتاليتين قبل طلب الترخيص فى الاندماج ، ولا يتطلب مثل هذا الشرط من الشركة المندمج فيها أو المندمج معها فى شركة جديدة . أما القرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ فيتطلب شرط «سبق اصدار ميزانيتى سنتين متتاليتين كاملتين على الأقل» من الشركة المندمج معها لامن الشركة المندمجة .

فقد نصت المادة الأولى من القرار بقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٧ على ما يأتى : «يجوز — بقرار من رئيس الجمهورية — الترخيص لشركات المساهمة وشركات التوصية بنوعيها والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التضامن سواء أكانت أجنبيــة أم مصرية ، الاندماج فى شركات مساهمــة مصرية، اذا كانت تزاول نشاطها الرئيسى فى مصر وسبق لها اصدار ميزانيتى سنتين ماليتين كاملتين على الأقل متتاليتين قبل طلب الترخيص سالف الذكر مباشرة » .

أما القرار بقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ فقد نصت مادته الأولى على أنه : « يجوز بقرار من رئيس الجمهورية الترخيص لشركات المساهمة وشركات التوصيــة بنوعيها والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التضامن ، سواء أكانت عربية أو أجنبية تزاول نشاطها الرئيسى فى الجمهورية العربية المتحدة، الاندماج فى شركات مساهمة عربية سبق لها اصدار ميزانيتى سنتين ماليتين كاملتين على الأقل متتاليتين أو الاندماج مع هذه الشركات وتكوين شركة مساهمة عربية جديدة » .

على أن واضع قانون سنة ١٩٥٧ قد يكون قد قصد ماقصده مشرع سنة ١٩٦٠ وهو أن تكون الشركة المندمج فيها هى التى سبق لها اصدار ميزانيتى سنتين ماليتين... الخ، ولم يوفق فى التعبير عن قصده لأن ما يهم هو أن يكون مركز الشركة المندمج فيها قويا لأنها هى التى ستبقى .

(١) راجع الفقرة ٢٢٥ ص ٢٣٧ فيما سبق .

كما نعلم ، على أنه إذا جاوز النشـاط نطاق هذا الاستغلال إلى عمليات صناعية غير متعلقة به أو لازمة له، كتربية النحل والدواجن والمواشى، سواء أكانت تربيتها للتسمين أم للألبان ، فان الربح الذى تحققه هذه العمليات يخضع لضريبة الأرباح التجارية الصناعية .

وقد رأى المشرع أن البلاد تستورد كميات كبيرة من اللحوم والطيور وغيرها من المنتجات الزراعية وهو ما لا يتفق مع السياسة الاقتصادية التى تعمل على توفير العمـــلات الأجنبية لأغراض التنمية الاقتصادية ، كما يتنافى مع ما يقتضيه الاكتفاء الذاتى من سد حاجة البلاد من هذه المنتجات ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى تقتضى سياسة تشجيـع الصادرات أن تصدر البـلاد المنتجات الحيوانية وسواها .

لذلك أصدر المشرع القرار بقـانون رقم ٢٧٠ لسنة ١٩٥٩ أضاف به إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مادة جديدة برقم ٤٠ تنص على أنه : « يعفى من أداء الضريبة المنشآت التى تقوم بتربية المواشى أو النحل أو الدواجن أو تفريخها إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة » .

بهذا النص أعـفى من يقومون بتربية النحل أو الدواجن ، كالحمام والأرانب والدجاج وماإليها، أوبتربية المواشى، سواء أكانت تربيتها للتسمين أم لبيع ألبانها، وأصحاب معامل التفريخ ، من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

ويشترط للاعفاء ألا يتخذ المشروع شكل شركة مساهمة .

§ ٧ — إعفاء عمليات التغطية والموازنة
لحساب المنشآت الأجنبية فى الخارج

٣٤٧ — عمليات التغطية والموازنة عمليات يقوم بها التجار فى بورصات

العقود لتأمين أنفسهم ضد تقلبات الأسعار ، وأرباحها تعفى من الضريبة فى بعض الدول كانجلترا ، إذا أجريت لحساب منشآت أجنبية تعمل فى الخارج، وقد رأت وزارة الخزانة (المالية والاقتصاد وقتئذ) على أثر إعادة فتح بورصة عقود القطن بالاسكندرية فى خريف سنة ١٩٥٥ (١) . أن تعفيها أيضاً ، واستصدرت لذلك القانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٥ ، الذى نص فى المادة الأولى منه على أن : « تعفى من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية المقررة بمقتضى أحكام الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه ، أرباح عمليات التغطية والموازنة التى تتم فى بورصات العقود لحساب المنشآت الأجنبية التى تعمل فى الخارج » .

وعمليات التغطية عمليات يقصد بها التاجر تأمين نفسه ضد تقلبات الأسعار . أما عمليات الموازنة فهى عمليات شراء من إحدى سوقين الأسعار فيها منخفضة ، وبيع فى نفس الوقت فى سوق أخرى أسعارها مرتفعة ، لجنى الأرباح . كأن تكون الأسعار فى بورصات عقود القطن فى الخارج أعلى منها فى بورصة الاسكندرية لعقود القطن فتلجأ بعض المنشآت الأجنبية إلى الشراء من بورصة الاسكندرية والبيع ، فى نفس الوقت ، فى البورصة الخارجية التى ارتفعت فيها الأسعار ، ويترتب على ذلك زيادة الطلب فى بورصة الاسكندرية ، وزيادة العرض فى البورصة الخارجية ، مما يؤدى إلى إرتفاع الأسعار فى بورصة الاسكندرية وانخفاضها ، فى البورصة الخارجية ، وتوازن الأسعار واستقرارها فى النهاية . وغنى عن البيان أن سوق الاسكندرية تستفيد من هذه العمليات ، إذ تزداد فيه المعاملات، وهو ما دعا المشرع إلى تشجيعها عن طريق إعفاء أرباحها من الضريبة.

---

(١) قرر مجلس الوزراء فى ٨ يونيه سنة ١٩٥٥ إعادة فتح بورصة الاسكندرية ، وحدد بدء التعامل بها اعتباراً من ٢٦ سبتمبر سنة ١٩٥٥ .

على أن إمكان تطبيق القانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٥ قد توقف الآن نظراً لتعطيل بورصة عقود القطن بالاسكندرية إلى أجل غير مسمى بمقتضى القانون رقم ٦٩ لسنة ١٩٦١ .

§ ٨ — الاعفاء من الضريبة المستحقة بسبب تأميم البنوك وبعض الشركات والمنشآت

٣٤٨ - أعفى المشرع البنوك والشركات والمنشآت التى تؤول ملكيتها إلى الدولة من الضريبة المستحقة بسبب انتقال ملكيتها إلى الدولة ، ذلك أن المنشآت المؤممة يعاد تقويم أصولها عند انتقال ملكيتها إلى الدولة ، والأرباح الناتجة عن هذه العملية ، وهى أرباح رأسمالية ، هى التى أعفاها المشرع من الضريبة .

أما الأرباح الناتجة من مزاولة هذه البنوك والشركات والمنشآت لنشاطها المعتاد ، سواء قبل تاريخ انتقال ملكيتها إلى الدولة أو بعده ، فلا يسرى عليها الاعفاء وتخضع للضريبة .

وقد تقرر هذا الإعفاء بالقرار بقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٢ ، الذى نص فيه على تطبيقه إبتداء من ١١ فبراير سنة ١٩٦٠ أى من تاريخ تأميم بنك مصر والبنك الأهلى المصرى حتى يشملهما الإعفاء .

§ ٩ — إعفاء الفروق التى تنشأ نتيجة لتحويل الشركات والمنشآت إلى شركات مساهمة عربية

٣٤٩ — أعفى القرار بقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٢ (م ٣) من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الفروق التى تنشأ نتيجة تحويل الشركات أو المنشآت إلى شركات مساهمة عربية بمقتضى القانون ، ذلك أن الشركات والمنشآت

المحولة يعاد تقدير أصولها عند تحويلها إلى شركات مساهمة عربية، والفروق التى تنشأ عن ذلك تعد أرباحا رأسمالية وهى المقصودة بالإعفاء من الضريبة .

ويشترط للاعفاء أن يكون تحويل الشركة أو المنشأة إلى شركة مساهمة عربية بمقتضى القانون .

ويلاحظ أن هذه الشركات والمنشآت تعفى أيضا من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة التى قد تستحق بسبب عملية التحويل ، وذلك بمقتضى القانون رقم ٣١٥ لسنة ١٩٥٥ بشأن تحويل المؤسسات المصرية إلى شركات مساهمة مصرية .

§ ١٠ — إعفاء شركات البترول العاملة فى الصحراء الغربية

٣٤٩ م — منحت مصر بمقتضى القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٤ امتيازا للبحث عن البترول واستغلاله فى الجزء الغربى من الصحراء الغربية إلى شركة كونورادا المتحدة للبترول ، (وهى شركة أمريكية ، مركز إدارتها مسجل فى مدينة نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية). ولما كان المشروع جديدا ويؤدى إلى دعم الاقتصاد القومى وتنميته فى حدود القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بمنح بعض الإعفاءات من الضرائب ، والسابق الكلام عليه [١]، فقد اتفق ، بناء على هذه الاعتبارات ، على أن تعفى الشركة ، أو من تتنازل اليهم من شركات، من أداء الضرائب المقررة على الأرباح التجارية والصناعية المشار اليها فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وما أدخل عليه من تعديلات، وكذلك الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة بمقتضى الفقرة الأولى من المادة الأولى ، وفى المادة ١١ من القانون المشار اليه ، على أن يسرى هذا الإعفاء لمدة سبع سنوات ، ابتداء من تاريخ أول تحويل لأية منطقة من مناطق البحث إلى منطقة استغلال ، بناء على

---

(١) راجع الفقرات ٣٣٩ — ٣٤٤ ، ص ٣٧٧ وما بعدها ، فيما سبق .

هذا العقد ، وعلى أن تعفى الشركة ، أو من تتنازل اليهم ، من نصف الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التى يستحق أداؤها بناء على أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فيما يختص بالأرباح السنوية غير الموزعة والتى يعاد استثمارها فى الشركة، على أن يسرى العمل بهذا الإعفاء الأخير عند انقضاء مدة السبع السنوات الخاصة بالإعفاء الكامل السابقة الاشـــارة اليها ، كما اتفق على نفاذ الاعفاءات المذكورة دون حاجة إلى تقديم طلب ، أو الحصول على إذن بها ، وفقـا للقانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ المشار اليه ، وعلى أن تظل نافذة بصرف النظر عما قد يدخل على القانون المذكور من تعديل أو إلغاء . وعلى أنه إذا أخلت الشركة أو المتنازل اليهم منها بأى حكم من أحكام القانون المذكور حلت محله نصوص العقد ، كان لوزير الخزانة أن يلغى الاعفاءات المذكورة تطبيقا لنص المادة ٩ منه (من القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣) (البند ٢/٣٥ من عقد الامتياز ، الذى أعطى قوة القانون بمقتضى المادة الثانية من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٤ المشار اليه) .

ولما منحت شركة « إجبشيان أويل إكسبلوريشن» ، وهى شركة مساهمة ، (مركز إدارتها فى مدينة دوفر بولاية ديلاوير بالولايات المتحدة الأمريكية)، امتياز البحث عن البترول واستغلاله فى الجزء الشرقى من الصحراء الغربية بمقتضى القانون رقم ٢٩١ لسنة ١٩٥٤ منحت الاعفاءات ذاتها السابق منحها لشركة كونورادا المتحدة للبترول (بند ٢/٣٥ من عقد الامتياز) .

وقد عممت الاعفاءات المذكورة بمقتضى المادة ٢ من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٥٤ (معدلة بالقانون رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٥٥) وأصبحت تسرى ، بقوة القانون، على أى شركة تمنح حق البحث عن البترول واستغلاله بالصحراء الغربية(١).

---

(١) لم تمنح الشركات الآتى بيانها ، التى أعطيت امتيازات للبحث عن البـــترول فى الأراضى المصرية واستغلاله ، اعفاءات من الضرائب : الجمعية التعاونيـة للبترول (بند ٢٦ من عقد =

على أنه لما منحت بعد ذلك شركة « بان أميركان مصر » للبترول ، وهى شركة أمريكيـة مؤسسة فى ديلاوير بالولايات المتحدة الأمريكيـة ، والمؤسسة المصرية العامة للبترول امتيازا للبحث عن البترول واستغلاله بالجزء الشرقى من الصحراء الغربية على المشاع بينهما بنسبة ٥٠ ٪ لكل منهما ، بمقتضى القرار بقانون رقم ١٥٤ لسنة ١٩٦٣ ، نص فى الاتفاقية المعقودة معهما بتاريخ ٢٣ / ١٠ / ١٩٦٣ (المادة ١٦ « د ») على أنه إذا كان مجموع المبالغ المدفوعة ، فى أية سنة ضريبية كاملة بعد تاريخ نفاذ الاتفاقية ، إلى الحكومة من جانب المؤسسة أو شركة بان أميركان كل على حدة ، بوصفها إيجارات استغلال ، ورسوم ، وجمارك ، وإتاوات ، وضرائب دخل وأية ضرائب أخرى (مع استثناءات ضرائب المشتروات المحتسبة ضمن أثمان ما يشترى من الأسواق المحليـة ، والرسوم المدفوعة للحكومة نظير خدمات فعلية أديت) أقل من ٥٠ ٪ من صافى أرباح كل منهما على حدة عن تلك السنة الضريبية ، من العمليات بمقتضى الاتفاقية ، فان الطرف الذى كانت مدفوعاته أقل ، أو الطرفين ، كل منهما فيما يخصه ، يجب أن يدفع للحكومة مبلغا بوصفه « ضريبة إضافية » بحيث يجعل مجموع مدفوعاته إلى الحكومة مساويا ٥٠ ٪ من صافى الأرباح التى تخص أياً منهما على حدة ، وإذا زاد مجموع المبالغ المدفوعة المشار اليها عن ٥٠ ٪ من صافى الأرباح ، فإن الطرف الذى زادت مدفوعاته ،

= استغلال بترول وادى فيران » المعقود معها بمقتضى القانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٥٣) ـ الشركة الأهلية المصرية للبترول (بند ٢٦ من اتفاقية استغلال البترول فى الصحراء الشرقية وخليج السويس ، المعقودة معها بمقتضى القانون رقم ٤٩٠ لسنة ١٩٥٣ ـ شركة آبار الزيوت الانجليزية المصرية وشركة « سوكونى فاكوم اويل » (بند ٢٦ من اتفاقية استغلال البترول فى الصحراء الشرقية وشبه جزيرة سيناء المعقودة معها بمقتضى القانون رقم ٢٠٥ لسنة ١٩٥٤) ـ شركة آبار الزيوت المصرية الانجليزية (بند ٢٦ من اتفاقية استغلال البترول من منطقة رأس مطارم بشبه جزيرة سيناء ، المعقودة معها بمقتضى القانون رقم ٢٠٦ لسنة ١٩٥٤) ـ الشركة الأهلية المصرية للبترول (بند ٢٦ من اتفاقيـة استغلال البترول من الصحراء الشرقية وخليج السويس ، المعقودة معها بمقتضى القانون رقم ٣١٢ لسنة ١٩٥٤) .

أو الطرفين ، كل منهما فيما يخصه ، يعفى وتخلى مسئوليته من أى وكل التزام بالنسبة إلى هذه الزيادة ، أو تقيد هذه الزيادة ، حسب اختيار ذلك الطرف أو الطرفين، فى مقابل التزاماتهما المستقبلة إزاء الحكومة. ولا يسرى الإعفاء وإخلاء المسئولية ، السابق ذكره ، على الإتاوة المنصوص عليها فى الاتفاقية ، ويجب ألا يقل المبلغ الذى تتسلمه الحكومة فى أية سنة ضريبية عن قيمة الاتاوة (١) .

يتضح من ذلك أن شركة « بان أميركان » و « والمؤسسة المصرية العامة للبترول » لم تعفيا فى هذه الاتفاقية من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

المطلب الثانى

الهيئات المعفاة بأسمائها من الضريبة

إلى جانب الإعفاءات النوعية التى ذكرناها فى المطلب السابق ، أعفى المشرع

---

(١) عوملت شركات البحث عن البترول واستغلاله ، الآتى بيانها ، بمثل معاملة شركة بان أميركان مصر والمؤسسة المصرية العامة للبترول المشار اليهما فى المتن ، تقريبا : الشركة العامة للبترول (بند ٢٤ « د » من اتفاقية البحث عن البترول واستغلاله فى الصحراء الشرقية والبحر الأحمر وسيناء وخليج السويس، المعقودة معها بمقتضى القرار بقانون رقم ١٤٩ لسنة ١٩٥٧) — شركة فيليبس للبترول (وهى شركة مؤسسة بولاية ديلاوير بالولايات المتحدة الأمريكية) ، والمؤسسة المصرية العامة للبترول (م ٢٢ من اتفاقية البحث عن البترول واستغلاله بمناطق برج العرب ومطروح وقاغور بالصحراء الغربية ، المعقودة معها بتاريخ ٢٥ سبتمبر سنة ١٩٦٣ وبمقتضى القرار بقانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٦٣) — والشركة الدولية للزيت المصرى (وهى إحدى الشركات التابعة لمؤسسة اينى الايطالية بروما) ، والشركة الشرقية للبترول ، والمؤسسة المصرية العامة للبترول ، وشركة الجمعية التعاونية للبترول (م ١٨ « ٣ » وم ٢٣ و م ٢٤ من عقد امتياز البحث عن البترول واستغلاله فى الدلتا وخليج الزيت ، المعقود معها بمقتضى القرار بقانون رقم ١٦٤ لسنة ١٩٦٣) — وشركة بان أميريكان مصر للبترول ، المشار اليها فى المتن ، والمؤسسة المصرية العامة للبترول (م ١٦ « د » من اتفاقية البحث عن البترول واستغلاله بمياه خليج السويس المعقود معها بتاريخ ١٢ فبراير سنة ١٩٦٤ بمقتضى القرار بقانون رقم ٥٨ لسنة ١٩٦٤) .

من الضريبة بعض هيئات ومؤسسات ومنشآت معينة بأسمائها، لأسباب مختلفة، من ذلك الهيئات الآتى بيانها : (١) .

(١) كانت هناك أعفاءات أخرى لا توجد الآن ، من ذلك إعفاء المنشأة الاقتصادية للقوات المسلحة بمقتضى المادة ٢ من القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٥١ ، الصادر بانشائها . وقد ألغيت هذه المنشأة ، وأنشئت بدلا منها «المؤسسة الاقتصادية للقوات المسلحة» بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٥٧ بتاريخ ١٩ فبراير ، ولم يرد به نص على اعفائها وقد ألغى هذا القرار بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ١١١٩ لسنة ١٩٦٤ (م ٢٧) بانشاء « المؤسسة العامة الاقتصادية للقوات المسلحة» التى حلت محل المؤسسة السابقة، وآلت اليها أموالها وعقاراتها وواجباتها والتزاماتها . وتسرى عليها أحكام قانون المؤسسات العامة الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣ ، ولم يرد نص باعفائها من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو غيرها من الضرائب .

هذا وقد ذكرنا فيما سبق (بالفقرة ٣٢٧ م ، ص ٣٦٢ و ٣٦٣) أن المؤسسات العامة التى تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو زراعيا أو ماليا أو تعاونيا ، وتتوافر فيها الشروط التى نص عليها قانون المؤسسات العامة الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٦٣ ، تخضع حسب التشريع الحالى ، وابتداء من ٩ مايو سنة ١٩٦٣ للضرائب ، ومن بينها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وقلنا أنها مرت، فيما يتعلق بخضوعها للضرائب، بعدة مراحل : فبدأ المشرع باعفاء بعض المؤسسات العامة من بعض الضرائب بمقتضى قوانين انشائها، ثم أصدر القرار بقانون رقم ٢٦٥ لسنة ١٩٦٠ ، الذى نص فى الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ منه على أن ناتج استثمار أموال المؤسسات العامة التى تمارس نشاطا تجاريا أو صناعيا أو زراعيا او ماليا ، ويصدر بتحديدها قرار من رئيس الجمهورية لا يخضع للضرائب المقررة بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ويسرى هذا النص بطبيعة الحال ، على الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وقلنا إن المشرع مد أحكام القراربقانون رقم ٢٦٥لسنة١٩٦٠ على المؤسسات العامة التعاونية، بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٦٧ لسنة ١٩٦٠ . ثم ذكرنا أنه صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ١٣٤ لسنة ١٩٦٢ يقصر الاعفاء من الضرائب على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وذلك من أول أكتوبر سنة ١٩٦٢ . وظل الاعفاء من تلك الضريبة ساريا حتى ٨ مايو سنة ١٩٦٣ .

وعلى ذلك ، ومن حيث خضوع المؤسسات العامة للضرائب المقررة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، هناك مؤسسات أعفيت منها بمقتضى قوانين انشائها ، وهناك مؤسسات أعفيت منها تطبيقا لأحكام القراربقانون رقم ٢٦٥ لسنة١٩٦٠ وظلت معفاة منها حتى آخرسبتمبرسنة ١٩٦٢ ثم اقتصر اعفاؤها بعد ذلك ، وحتى ٨ مايو سنة ١٩٦٣ ، على الضريبة على الأرباح =

§ ١ — الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية

٣٥٠ — ذكرنا فيما سبق (١) أن أموال « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » الثابتة والمنقولة ، وجميع عملياتها الاستثمارية مهما كان نوعها ، معفاة من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى بالجمهورية العربية المتحدة (م ١٢٣ / ١ من قانون التأمينات الاجتماعية ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤) ، كما ذكرنا أن المؤسسات التى سبقتها كانت معفاة أيضا(٢). وتطبيقا لهذا النص ، يعفى من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ما تحصل عليه من إيرادات نتيجة مزاولة أى عمل من الأعمال التى تسرى عليها تلك الضريبة . وقد سبق أن ذكرنا أن نتاج القيم المنقولة المملوكة لهذه الهيئة معفى من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

وإعفاء الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية من الضرائب قصد به ، كما سبق القول ، تخفيف أعبائها لما تقوم به من خدمات لصالح الطبقات العاملة .

= التجارية والصناعية ، (وقد ذكرنا أسماء هذه المؤسسات بالهامش رقم (١) ، ص ٢٥٠ و٢٥١ ، فيما سبق) . وأخيرا هناك مؤسسات عامة أنشئت منذ أول أكتوبر سنة ١٩٦٢ وبذلك اقتصر اعفاؤها على الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، منذ تاريخ انشاء كل منها حتى ٨ مايو سنة ١٩٦٣ . وفيما يلى بيانها وإلى جانب كل منها رقم القرار الجمهورى الصادر بانشائها وتاريخ انشائها : المؤسسة المصرية العامة لمقاولات الأعمال المدنية ، والمؤسسة المصرية العامة لمقاولات الاسكان والمبانى العامة ، والمؤسسة المصرية العامة لمقاولات المرافق (٣٢٢١— ١٩٦٢/١١/٢٠) — المؤسسة المصرية العامة لتعمير الصحارى (التى حلت محل المؤسسة العامة لتعمير الصحارى — ٣٣١٧ — ١٩٦٢/١٢/٩) — هيئة مديرية التحرير (٣٣١٨ — ١٩٦٢/١٢/٩)— المؤسسة المصرية العامة لاستصلاح الأراضى(٣٣١٥—١٩٦٢/١٢/١١)— المؤسسة المصرية العامة لتعمير الأراضى (٣٣١٦ — ١٩٦٢/١٢/١١) — المؤسسة المصرية العامة للسينما والاذاعة والتليفزيون (٤٨ — ١٩٦٣/١/٨) .

(١) راجع الفقرة ٢٣٨ (١) ص ، ٢٥٣ ، فيما سبق .

(٢) بيان هذه المؤسسات مذكور بالهامش (١) ، ص ٢٥٣ ، فيما سبق .

§ ٢ — الهيئة العامة للتأمين والمعاشات

٣٥١ — ذكرنا فيما سبق أيضا (١) أن أموال « الهيئة العامة للتأمين والمعاشات » الثابتة والمنقولة وجميع عملياتها الاستثمارية، مهما كان نوعها، معفاة من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى بالجمهورية العربية المتحدة (م ٦٧ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين، الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣). وتطبيقا لهذا النص يعفى ما تحصل عليه هذه الهيئة من إيرادات خاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية من هذه الضريبة. كذلك ذكرنا أن نتاج القيم المنقولة المملوكة لهذه الهيئة معفى من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

وكانت مصلحة صناديق التأمين والمعاشات التى كانت تضم صندوق التأمين والمعاشات لموظفى الحكومة المدنيين ، وصندوق التأمين والمعاشات لموظفى الهيئات ذات الميزانيات المستقلة ، كما كان صندوق التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين ، وهى الهيئات التى سبقت الهيئة العامة للتأمين والمعاشات، معفاة ، هى أيضا ، من الضرائب (٢) .

واعفاء الهيئة العامة للتأمين والمعاشات من الضرائب قصد به تخفيف أعبائها واتاحة الفرصة أمامها للمساهمة فى تمويل المشروعات القومية بأسعار فائدة مناسبة.

§ ٣ — الهيئة العامة للتأمين الصحى

٣٥٢ — ذكرنا فيما سبق كذلك(٣) أن أموال الهيئة العامة للتأمين الصحى،

---

(١) راجع الفقرة ٢٣٨ (ب) ، ص ٢٥٤ ، فيما سبق .
(٢) راجع الهامش (٢) ، ص ٢٥٤ ، فيما سبق .
(٣) راجع الفقرة ٢٣٨ (و) ، ص ٢٥٧ ، فيما سبق .

التى أنشئت بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ١٢٠٩ لسنة ١٩٦٤ ، لتتولى شئون التأمين الصحي للعاملين فى الحكومة ، وهيئات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة ، والمؤسسات العامة (باستثناء القوات المسلحة) الثابتة والمنقولة ، معفاة من جميع الضرائب والرسوم والعوائد التى تفرضها الحكومة أو أية سلطة عامة أخرى بالجمهورية العربية المتحدة ، وذلك بمقتضى المادة ١٢ من القرار بقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٤ . هذا إلى جانب أنها ، بحكم كونها هيئة عامة ، يسرى عليها حكم المادة ١٤ من قانون الهيئات العامة، الصادر بالقرار بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ ، فتعتبر أموالها أموالا عامة ، لاتخضع للضرائب ، ولذا لا يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ما قد تحققه من أرباح .

§ ٤ — صندوق التأمينات والاعانات للفنانين والأدباء

وصندوق التأمينات والاعانات لباعة الصحف

٣٥٣ — لم تحظ فئة المشتغلين بالفن ، من مطربين ، وعازفين ، وملحنين ، وممثلين ، ومشتغلين بالاخراج ، والتصوير السينمائى ، والتلفزيونى ، وتأليف المصنفات الفنية ، والأدباء (١) ، برعاية اجتماعية ، بالرغم من أنها فئة ساهمت وتساهم فى النهضة الفنية للبلاد ، حتى صدر القرار بقانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٦٤ . الذى أنشأ لهم « صندوقا للتأمينات والاعانات » يوفر لهم الرعاية الصحية ، والتأمين ضد البطالة ، والتأمين فى حالة الوفاة، والعجز الكلى أو الجزئى ، ويرتب لهم معاشات تقاعد . حتى يمكنهم الاطمئنان إلى حاضرهم ومستقبلهم ، ويستقر فى

---

(١) تنص المادة ٢ من القرار بقانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٦٤ على أن : « تسرى أحكام هذا القانون على أرباب المهن غير التجارية المشتغلين بالفن من مطربين وعازفين وملحنين وممثلين والمشتغلين بالاخراج والتصوير السينمائى والتليفزيونى وتاليف المصنفات الفنية وغيرهم ممن تحددهم اللائحة » (التى تصدر بقرار من وزير الثقافة والإرشاد القومى — م ٦ من القانون).

ضمائرهم أن الدولة تسهر على رعايتهم ، أسوة بالعاملين فى الدولة ممن صدرت بشأنهم قوانين الرعاية الاجتماعية .

كذلك لم تحظ طائفة باعة الصحف برعاية اجتماعية ، بالرغم من أنها فئة تقوم بعمل شاق ، حتى صدر القرار بقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٦٤، على غرار القرار بقانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٦٤ ، السابق ذكره ، فأنشأ لهم ، هو أيضا « صندوقا للتأمينات والاعانات » ليحقق لهم ماأريد من الصندوق المنشأ بالقرار بقانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٦٤ أن يحققه للفنانين والأدباء، من رعاية صحية وتأمين.

والصندوقان ملحقان بوزارة الثقافة والارشاد القومى ، ولكل منهما شخصية معنوية مستقلة ، ومركز كل منهما بمدينة القاهرة .

وتنص المادة ٥ من كل من القرارين بقانونين المشار اليهما على أن : « تسرى أحكام الأموال العامة على أموال الصندوق ..» . بهذا لا تكون تلك الأموال محلا لفرض الضرائب عليها ، فعقاراتهما لا تسرى عليها الضرائب العقارية ، وقيمتهما المنقولة وفوائد ما قد يكون مطلوبا لهما من ديون لدى الغير لا تسرى عليها الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة ، وكذلك ماقد يحققان من أرباح لا تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

§ ٥ — المؤسسة المالية لمساعدة طلاب الجامعات

٣٥٤ — ذكرنا فيما سبق (١) أن القانون رقم ٥ لسنة ١٩٦١ الذى نص على إنشاء « المؤسسة المالية لمساعدة طلاب الجامعات » لمعاونة طلاب الجامعات على استكمال دراستهم الجامعية، عن طريق منحهم القروض بدون فائدة، وغيرذلك من وسائل المساعدة، اعفاها من الضرائب والرسوم المستحقة على عمليات الإقراض،

(١) راجع الفقرة ٢٣٨ (د) ، ص ٢٥٦ ، فيما سبق .

والحفلات والمهرجانات، وأنواع النشاط المختلفة التى تمارسها لاستغلال أموالها، معاونة لها . بهذا يعفى من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، ما قد تحصل عليه تلك المؤسسة من ايرادات نتيجة مزاولة أى عمل من الأعمال التى تسرى عليها تلك الضريبة .

وقد سبق أن ذكرنا أن نتاج ما قد يكون مملوكا لها من قيم منقولة وفوائد ما قد يكون مطلوبا لها من ديون تعفى من الضريبة على ايرادات رءوس الأموال المنقولة .

§ ٦ — مؤسسة مياه القاهرة

٣٥٥ — نص القرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٥٧ ، الذى قرر تصفية شركة مياة القاهرة ، وايلولة مرفق المياه الذى كانت الشركة تتولى ادارته ، وجميع موجودات الشركة الى محافظة القاهرة ، على أن تدير المرفق مؤسسة عامة تتبع مجلس محافظة القاهرة وعلى اعفاء هذه المؤسسة من كافة الضرائب والرسوم . بهذا تعفى المؤسسة المذكورة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية (١)

§ ٧ — شركة مصر للطيران ثم شركة الطيران العربية المتحدة

٣٥٦ — اعفيت شركة مصر للطيران من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥٦ بمقتضى القرار بقانون رقم ٢١٥ لسنة ١٩٦٠ ، نظرا لأن هذه الشركة تقوم باعمال مرفق النقل الجوى بالبلاد ، وهو أحد المرافق العامة الحيوية ، هذا الى أن الحكومة تملك الجانب الأكبر من رأس مالها ، إذ يبلغ ما تملكه ٥ر٩٨٪ (٢)

---

(١) راجع الفقرة ٢٣٨ «حـ» ، ص ٢٥٦ ، فيما سبق .

(٢) المذكرة الايضاحية للقرار بقانون رقم ٢١٥ لسنة ١٩٦٠ .

ولما أدمجت مؤسسة الخطوط الجوية السورية وشركة مصر للطيران فى شركة واحدة سميت «شركة الطيران العربية المتحدة»، اعفيت الشركة الجديدة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لمدة سبع سنوات اعتبارا من تاريخ العمل بنظامها الأساسى (القرار بقانون رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٠ م ٤ مكرر (١١) مضافة بالقرار بقانون رقم ٢٤١ لسنة ١٩٦٠).

ويلاحظ أن أعفاء شركة مصر للطيران ثم شركة الطيران العربية المتحدة قاصر على الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ولا يمتد الى الضريبة على ايرادات القيم المنقولة.

ومن جهة أخرى نصت المادة ٤ مكرر (٦) المضافة الى القرار بقانون رقم ٨٣ لسنة ١٩٦٠ بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٤١ لسنة ١٩٦٠ المشار اليه، على أعفاء شركة الطيران العربية المتحدة وشركة مصر للطيران ومساهميها من كافة الضرائب والرسوم التى تستحق عليهم بسبب الاندماج، وينطبق هذا النص بطبيعة الحال على ما يكون مستحقا من الضريبة على ايرادات القيم المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بسبب الاندماج، أى على فائض التصفية وأرباح التصفية.

§ ٨ — بنك الائتمان العقارى

٣٥٧ — ذكرنا (١). أن أموال بنك الائتمان العقارى، وفوائد ديونه، وأرباحه لاتخضع لأى نوع من أنواع الرسوم والضرائب المباشرة وغير المباشرة، سواء منها ماهو مفروض حاليا، أومايفرض مستقبلا (القانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٦، م ١٠). وعلى هذا لاتخضع أرباح هذا البنك للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

(١) راجع الفقرة ٢٣٨ «هـ» ص ٢٥٧ فيما سبق.

وقد سبق أن ذكرنا أن ما يملكه من قيم منقولة لا يخضع نتاجه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

§ ٩ — البنك العربى الافريقى

٣٥٨ — رخص فى إنشاء هذا البنك ، كما سبق أن ذكرنا (١)، بمقتضى القرار بقانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٤ بين كل من وزارة المالية والاقتصاد لدولة الكويت، وبين المؤسسة المصرية العامة للبنوك (٢) فى الجمهورية العربية المتحدة ، على شكل شركة مساهمة مصرية ، غرضها القيام بجميع الأعمال المصرفية .

وتنص المادة ٦ من القرار بقانون المشار اليه ، على اعفاء أرباح البنك من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضرائب الملحقة بها ، سواء أكانت ضرائب عامة أم ضرائب محلية ، وذلك لمدة سبع سنوات من تاريخ أول ميزانية للبنك . وقد سبق أن ذكرنا أن المادة المشار اليها تنص على إعفاء توزيعات البنك على المساهمين فيه ، وفوائد الايداع فيه ، من الضرائب على إيرادات رءوس الأموال المنقولة والضرائب الملحقة بها، سواء أكانت عامة أم محلية، كما لاتخضع إيرادات البنك من عملياته فى خارج الجمهورية العربية المتحدة ، ولا توزيعاته من ناتج تلك العمليات لضرائب الايراد بجميع أنواعها فى الجمهورية العربية المتحـــدة .

§ ١٠ — بعض الهيئات الدولية

٣٥٩ — تنص بعض الاتفاقات الدولية على إعفاء هيئات دولية معينة من جميع الضرائب والرسوم والعوائد وبحكم هذا الاعفاء ، يعفى ما قد تحصل عليه

---

(١) راجع الفقرة ١٣٢ ، ص ٢٤٣ ، فيما سبق .

(٢) ألغيت هذه المؤسسة ، ويقوم البنك المركزى المصرى بمباشرة اختصاصاتها بمقتضى القرار الجمهورى رقم ١٤٦٦ لسنة ١٩٦٤ .

تلك الهيئات من إيرادات - فى نطاق أعمالها - مما يخضع أصلا للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، من تلك الضريبة ، كما يعفى ما قد يكون مملوكا لها من عقارات من الضرائب العقارية ، وما قد يكون مملوكا لها من قيم منقولة من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، وفوائد ما قد يكون مطلوبا لها من ديون ، وفوائد ما قد يكون لها من ودائع أو تأمينات نقدية من الضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات . ومن هذه الهيئات :

(أ) الصندوق الدولى لإغاثة الأطفال والصليب الأحمر الدانمركى :

ذكرنا فيما سبق (١) أن الحكومة المصرية وقعت فى ٢ مايو سنة ١٩٤٩ على اتفاق بينها وبين الصندوق الدولى لإغاثة الأطفال والصليب الأحمر الدانمركى فى شأن المساهمة فى الحقن الجماعى للوقاية من الدرن، وأن هذا الاتفاق أقر بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٠ الصادر فى ٣١ أغسطس .

وتقضى المادة الثالثة من الاتفاق المذكور بإعفاء المشروع المشترك وأمواله وأملاكه وأعماله ، مهما كان نوعها ، من كافة الضرائب والرسوم والعوايد التى تفرضها الحكومة ، أو أية هيئة فرعية سياسية من هيئات الحكومة، أو تفرضها سلطة عامة أخرى بالقطر المصرى .

والمقصود من هذا الاعفاء ، كما سبق القول ، تيسير عمل ذلك المشروع الكبير الفائدة للجنس البشرى ، ومساعدته على تحقيق أغراضه الاجتماعية والانسانية .

(ب) الهيئة الصحية العالمية :

وقعت الحكومة فى ٢٥ مارس سنة ١٩٥١ . كما سبق أن ذكرنا (٢) . على

---

(١) راجع الفقرة ٢٣٩ (أ) ، ص ٢٠٨ ، فيما سبق .

(٢) راجع الفقرة ٢٣٩ (ب) ، ص ٢٠٨ ، فيما سبق .

اتفاق مع تلك الهيئة، أصدر بمرسوم بتاريخ ١٥ أكتوبر سنة ١٩٥١ ، وتضمن هذا الاتفاق نصا باعفاء الهيئة ، هى وموجوداتها وإيراداتها وغير ذلك مما يأتى من أملاكها ، من جميع الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، عدا الضرائب التى تعتبر فى الواقع رسوما مقابل الخدمات التى تؤديها المرافق العامة .

والمقصود من هذا الاعفاء هو ، كما قلنا ، مساعدة الهيئة العالمية للصحة على تحقيق أغراضها ، وفى مقدمتها رفع المستوى الصحى لجميع الشعوب .

(ح) الهيئة الدولية للتغذية :

تشترك الجمهورية العربية المتحدة فى هذه الهيئة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧١ لسنة ١٩٦٠ ، وتنص الفقرة « ا » من المادة ٨ (قسم ٩) من الاتفاق الخاص بالهيئة كما سبق بيان ذلك [١] على أن للهيئة وأموالها وأملاكها ودخلها وأعمالها وصفقاتها المنصوص عليها فى الاتفاق حصانة من جميع الضرائب وجميع الرسوم الجمركية .

(د) الوكالة الدولية للطاقة الذرية :

وافقت الجمهورية العربية المتحدة ، كما سبق أن ذكرنا [٢] ، على الانضمام إلى اتفاقية مزايا وحصانات الوكالة الدولية للطاقة الذرية ، بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٤٧٠ لسنة ١٩٦٢ ، وتنص الفقرة « ا » من المادة ٣ (قسم ٨) من الاتفاقية على إعفاء الوكالة وإيراداتها وموجوداتها الأخرى من جميع الضرائب المباشرة ما عدا تلك التى تعتبر فى الواقع أجورا لخدمات المرافق العامة أكثر منها ضرائب . ويطبق هذا النظام ، كما قلنا ، على مركز الشرق الأوسط الاقليمى

---

(١) راجع الفقرة ٢٣٩ (ح) ، ص ٢٥٩ ، فيما سبق .

(٢) راجع الفقرة ٢٣٩ (د) ، ص ٢٥٩ ، فيما سبق .

للنظائر المشعة للدول العربية بالقاهرة (اتفاقية انشاء المركز ، المادة ١١ ، بند ٢٥، وقرار رئيس الجمهورية رقم ١١١٩ لسنة ١٩٦٣ بالموافقة على الاتفاقية المذكورة).

المبحث الخامس

الايراد الخاضع للضريبة

٣٦٠ ـ سنوية الضريبة : تنص المادة ٣٨ من القانون على أن: « تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة أو فى فترة الاثنى عشر شهراً التى اعتبرت نتيجتها أساسا لوضع آخر ميزانية » .

يتبين من هذا النص ما سبق أن قلناه، وهو أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تختلف عن الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة ، فبينما تسرى الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة على كل توزيع تم، أو فائدة دفعت ، عن دين أو وديعة أو تأمين نقدى ، تسرى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على نتيجة جميع العمليات التى تمت أثناء مدة معينة هى سنة، وليس على نتيجة كل عملية على حدة ، ذلك أن الأرباح الخاضعة للضريبة لا تتبين إلا بعد انتهاء السنة المالية للمنشأة، فاذا كانت المنشأة تتخذ السنة الميلادية أساسا لحسابها ، فان مبلغ ماتحققه من الأرباح لا يمكن معرفته إلا بعد انتهاء آخر يوم فى السنة أى بعد ٣١ ديسمبر ، وهذه القاعدة تعرف بقاعدة « سنوية الضريبة » ، وتكون الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية هى انتهاء السنة المالية .

٣٦١ — استقلال السنوات المالية : ينتج من ذلك أن كل سنة تعتبر من ناحية الضريبة وحدة قائمة بذاتها، لها أرباحها وتكاليفها الخاصة بها، والتى لا تمتد إلى غيرها من السنوات المتقدمة عليها أو التالية لها إلا ما استثنى بنص خاص، ويعبر عن ذلك بقاعدة « استقلال السنوات المالية » (١) .

---

(١) لذلك لا يمكن للممول أن يدعى أن تقدير الأرباح فى سنة ما مغالى فيه اعتمادا على =

٣٦٢ — وسنة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي السنة الميلادية التي تبدأ في أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر، على أن للممول أن يختار سنة أخرى، تخالفها في بدايتها ونهايتها، كأن تبدأ سنته التجارية في أول مايو مثلا لتنتهي في آخر أبريل من السنة التالية. وله أن يغير بداية سنته المالية كلما أراد بشرط ألا يستهدف من ذلك انتقاص حقوق الخزانة.

فالقاعدة إذن هي أن الضريبة تسري لمدة سنة، ولكنها قد تسري لمدة أقل من سنة، كما إذا توقفت المنشأة عن العمل أو تنازل صاحبها عنها لغيره، فتحصل الضريبة على الأرباح لغاية تاريخ التوقف عن العمل أو التنازل عن المنشأة، كذلك إذا بدأت المنشأة عملها في تاريخ سابق على التاريخ الذي حددته لبدء سنتها المالية فتحاسب على أرباح المدة الواقعة بين تاريخ بدء العمل وتاريخ بداية السنة المالية باعتبارها وحدة مالية مستقلة (١).

٣٦٣ — *تحديد الإيراد الخاضع للضريبة*: يقرر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ في المادة ٣٩ منه أن الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة تحدد على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتها الشركة أو المنشأة، بما فيها الأرباح التي تنتج مما تبيعه من ممتلكاتها، بعد خصم جميع التكاليف، وخاصة

— أن الأرباح في سنة سابقة، أو حتى في سنوات سابقة، كانت أقل (حكم محكمة مصر المختلطة في ٢٣ يناير سنة ١٩٤٧).

(١) ومن هذا القبيل ما نصت عليه المادة ٨٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من أنه: «استثناء لحكم المادة ٣٨ من هذا القانون يكون التقدير فيما يختص بأرباح الفترة الواقعة بين تاريخ العمل بهذا القانون وبين آخر ديسمبر سنة ١٩٣٨ — على أساس أرباح سنة ١٩٣٩ — وذلك بالنسبة للأفراد وشركات التضامن فقط». غير أن القانون جعل الضريبة تسري في هذه الحالة على ربح مفترض مقيس على أساس أرباح سنة ١٩٣٩، وهي سنة لاحقة، بدلا من أن تسري على أساس الربح الفعلي لتلك الفترة، وكان الغرض من ذلك إتاحة الفرصة للممولين لتنظيم حساباتهم.

لإيجار العقارات التى تشغلها المنشأة والاستهلاكات والتبرعات والاعانات والضرائب ماعدا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

يتضح من ذلك أن القانون يدخل مدلول كلمة الربح إيرادات لا تعد دخلا من الوجهة الاقتصادية ، فما الذى يقصده المشرع بالأرباح الصافية ، وما هى العناصر التى تدخل فى مدلول « الربح الصافى » الذى تسرى عليه الضريبة ؟

هناك نظريتان لتحديد الربح، هما نظرية حساب الاستغلال، ونظرية الميزانية.

٣٦٤ — نظرية حساب الاستغلال : (Thèse du compte d'exploitation) وتقصد بالربح فائض إيرادات المنشأة على تكاليف استغلالها فاذا فرض أن منشأة باعت بضائع بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، وأنفقت على الاستغلال (من ثمن مواد أولية وأجور ومرتبات وإيجار وإنارة وفوائد . . . الخ) ٤٠٠٠٠ جنيه فان ربحها يكون ١٠٠٠٠ جنيه .

٣٦٥ — نظرية الميزانية : (Thèse du Bilan) وتقصد بالربح : الفائض الذى يتبقى لصاحب المنشأة لو فرض أنه صفى مشروعه يوم إعداد ميزانيته، فنطاق الأرباح التجارية والصناعية طبقاً لهذه النظرية الأخيرة أوسع من نطاقها حسب النظرية الأولى ، إذ يشمل الزيادة أو النقص الذى يطرأ على قيمة جميع الأصول وعناصر رأس المال عند وضع ميزانية المنشأة . فاذا كانت المنشأة قد دفعت فى شراء أراضيها ومبانيها ٥٠٠٠ جنيه مثلا ، ووجدت عند عمل الميزانية أن قيمتها ارتفعت إلى ٦٠٠٠ جنيه ، فان الزيادة وهى ١٠٠٠ جنيه تعتبر طبقاً لنظرية الميزانية ربحا يضاف إلى أرباح الاستغلال ، وكذلك إذا كانت المنشأة قد اشترت أوراقا مالية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، ووجدت عند عمل الميزانية أن قيمتها انخفضت إلى ٤٥٠٠ جنيه ، فان الفرق وهو ٥٠٠ جنيه يعتبر خسارة تخصم من الأرباح. فالأرباح التجارية والصناعية تتحدد طبقاً لنظرية الميزانية على أساس تصفية وهمية سنوية للمنشأة .

ويؤخذ على هذه النظرية أنها تؤدى إلى سريان الضريبة على أرباح لم تتحقق فعلا .

٣٦٦ — لم يأخذ المشرع المصرى بأى من هاتين النظريتين، ولكنه اتبع حلا وسطا، كما يتضح من نص المادة ٣٩ من القانون، فقد أدخل فى مدلول الربح التجارى والصناعى الأنواع الآتية من الأرباح :

(١) أرباح الاستغلال : أى الأرباح الناشئة من الاستغلال والمتاجرة .

(٢) الأرباح الرأسمالية : وهى أرباح ناتجة من بيع بعض أصول المنشأة، أى ممتلكاتها .

(٣) الأرباح الفرعية أو العرضية : وهى أرباح ناتجة من عمليات عارضة تتعلق بمفردات وعناصر المنشأة ، ولكن ليس من بين أغراض المنشأة القيام بها ، كالربح الناتج من قيام شركة غزل بعملية مضاربة فى البورصة .

٣٦٧ — وتسرى الضريبة على الربح الصافى ، أى بعد خصم جميع تكاليف الايراد ، وهى المبالغ التى أنفقتها المنشأة، والتى تخص السنة التى تحقق فيها الربح ، وقد ذكرت المادة ٣٩ من القانون أنواعا معينة من التكاليف رأى المشرع وجوب النص على خصمها صراحة ، على أنه ليس هناك ما يمنع من خصم غيرها من التكاليف ، ما دامت متصلة بمباشرة المهنة، ولازمة لاستثمار المنشأة والحصول على الربح ، بحيث لا يكون فيها مبالغة أو إسراف غير معقول .

٣٦٨ — على أن الضريبة لا تسرى على كل الربح الصافى ، وانما هناك مبالغ يجب استبعادها منه قبل تطبيق الضريبة .

وسندرس فيما يلى باختصار الايرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة، ثم التكاليف التى تخصم منه ، والمبالغ التى تستبعد منه .

المطلب الأول

الايرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة

هذه الايرادات تشمل كما سبق : أرباح الاستغلال ، والأرباح الرأسمالية ، والأرباح الفرعية (العرضية) .

§ ١ - أرباح الاستغلال

٣٦٩ — أرباح الاستغلال أو الأرباح الايرادية ، هى الأرباح الاجمالية التى تحصل عليها المنشأة (سواء أكانت منشأة تجارية أم منشأة صناعية أم منشأة تؤدى خدمات) ، من العمليات التى تدخل فى نطاق نشاطها الأصلى وتتحدد هذه الأرباح على الوجه الآتى :

١ - بالنسبة للمنشآت التجارية :

الربح الاجمالى = (ثمن المبيعات أثناء السنة + قيمة البضائع الباقية آخر السنة)
— (قيمة المشتريات أثناء السنة + قيمة البضائع الموجودة فى أول السنة)

ويمثل هذه المعادلة حساب يسمى «حساب المتاجرة» Trading Account:[1]

٢ - بالنسبة للمنشآت الصناعية :

الربح الاجمالى = (ثمن المبيعات أثناء السنة + قيمة المواد الأولية والمواد المصنوعة الباقية آخر السنة) — (قيمة المشتريات أثناء السنة + قيمة المواد

---

(١) فاذا كانت قيمة المبيعات أثناء السنة هى ٨٠٠٠ جنيه ، وقيمة البضاعة الباقية بدون بيع آخر السنة هى ٢٠٠٠ جنيه ، وكانت قيمة البضاعة فى أول السنة ١٠٠٠ جنيه والمشتريات أثناء السنة ٦٠٠٠ جنيه ، فان ربح المنشأة يكون :

(٨٠٠٠ + ٢٠٠٠) — (١٠٠٠ + ٦٠٠٠) = ٣٠٠٠ جنيه .

وإذا نقص المجموع الأول عن المجموع الثانى كانت هناك خسارة .

الأولية والمواد المصنوعة الموجودة فى أول السنة + نفقات صناعة السلع التى انتجتها المنشأة أثناء السنة) .

ويمثل هذه المعادلة حساب يسمى : « حساب التشغيل والمتاجرة » : (Trading and Manufacturing Account) .

وتقوم بضاعة آخر السنة فى الحالتين السابقتين على أساس ثمن الشراء أو التكاليف أو ثمن السوق أيها أقل .

٣ ـ بالنسبة للمنشآت التى تقوم بأداء خدمات :

كشركات التأمين والبنوك وشركات النقل : يتبين الربح الأجمالى من زيادة الايرادات الناتجة من تأدية الخدمات على المصاريف التى أنفقتها المنشأة فى سبيل تأدية هذه الخدمات، وإذا نقصت الايرادات عن المصاريف كانت هناك خسارة .

ويمثل هذه المعادلة حساب يسمى: «حساب الايراد» (Revenue Account)

§ ٢ — الارباح الرأسمالية

المقصود بالأرباح الرأسمالية الأرباح التى تنتج من العمليات الآتية : بيع بعض الأصول الثابتة للمنشأة ، العمليات التى تباشرها شركات المساهمة قبل تكوينها، علاوة إصدار الأسهم والسندات ، وإعادة تقويم أصول المنشأة عند انفصال شريك أو انضمامه .

وسنتكلم فيما يلى عن كل نوع من هذه العمليات .

١ - بيع الاصول الثابتة

٣٧٠ ـــ يحدث أن تبيع المنشأة بعض أصولها (ممتلكاتها) للاستغناء عنها أو لاستبدالها بغيرها أحدث منها أو أكثر كفاية ، كذلك تبيع المنشأة جميع أصولها عند تصفيتها (١) ، فاذا زاد ثمن بيع الأصول عن قيمتها الدفترية اعتبرت

(١) إذا انتقلت المنشأة بالميراث ، ولم يستمر الوارث فى استغلالها ، بل باعها بمجرد —

الزيادة ربحا رأسمالية خاضعا للضريبة ، أما إذا نقص عنها أعتبر النقص خسارة رأسماليه تخصم من الأرباح .

والقيمة الدفترية هي القيمة المقيدة بدفاتر المنشأة ، وتتحدد بثمن تكلفة الأصل مطروحا منه الاستهلاكات اللازمة .

٢ — نتائج العمليات التي تباشرها شركات المساهمة قبل تكوينها

٣٧١ — إذا باشر مؤسسو الشركة المساهمة نشاطها في الفترة بين تاريخ التعاقد على تأسيس الشركة وتاريخ صدور القرار الجمهوري بها (أي في الفترة التي تكون فيها الشركة المساهمة تحت التكوين) . ونتج عن ذلك أرباح أو خسائر، فانها تعتبر أرباحا أو خسائر رأسمالية طبقاً لقواعد المحاسبة ، وتدخل في وعاء الضريبة أثناء السنة المالية التي تحققت خلالها .

٣ — علاوة الإصدار

٣٧٢ — رأينا عند دراسة الضريبة على إيرادات القيم المنقولة أن علاوة الاصدار هي المبلغ الذي تفرض الشركة على المكتتبين في الأسهم الجديدة دفعه زيادة على القيمة الاسمية للسهم . وقد تكون هناك علاوة إصدار للسندات أيضا (١) .

وتوجب مبادىء المحاسبة ضم علاوة الإصدار إلى الاحتياطيات الرأسمالية المعدة لمحو الخسائر الرأسمالية ، لأنها أرباح رأسمالية ، وفي مصر ينص القانون

—

= أيلولتها إليه ؛ وحصل على ربح من جراء بيعها ، فان هذا الربح لا يخضع لضريبة الارباح التجارية والصناعية باعتباره فائض تصفية ، لأن المنشأة تعتبر بالنسبة إليه تركة ، أي رأس مال ، وهذا ما ذهبت إلية محكمة الاسكندرية الابتدائية في حكم لها بتاريخ ١٠ يناير سنة ١٩٥٢ (مجموعة المبادىء القانونية للاستاذ كمال الجرف ، ج ٧ مبدأ ١٠٥٦ ، ص ٢٩٦) .

(١) يحدث أن تصدر الشركة سندات بأقل من قيمتها الأسمية (وهي السندات المتضمنة مكافأة تسديد ، أو خصم إصدار) ويعتبر خصم الاصـــدار من الخسائر الرأسمالية ويخصم من الأرباح .

رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بشركات المساهمة ... فى المادة ٧ / ١ منه على إضافة هذه الزيادة إلى الإحتياطى القانونى للشركة ، ولو كان قد بلغ الخمس من رأس المال ، كما سبق أن بينا .

وقد سبق أن رأينا أن علاوة الإصدار ، إذا وزعت على المساهمين بعد ضمها إلى الاحتياطى العام ، تخضع للضريبة على ايرادات القيم المنقولة سواء بالنسبة للأسهم القديمة أم بالنسبة للأسهم الجديدة . أما إذا وزعت بعد إضافتها للاحتياطى الخاص بعلاوات الإصدار ، فان الضريبة تسرى على الجزء الذى يوزع منها على الأسهم القديمة ، أما الجزء الذى يوزع على الأسهم الجديدة فلا تسرى عليه الضريبة ، لأنه يعتبر ردا لحصة الشريك (١) .

وموضوع البحث هنا هو مدى خضوع علاوة الاصدار لضريبة الأرباح التجارية والصناعية عندما يدفعها المكتتبون الجدد ، وقبل توزيعها على المساهمين .

إذا رجعنا إلى ما يجرى عليه العمل فى فرنسا — التى أخذنا عنها تشريعنا الضريبى — نجد أن مصلحة الضرائب هناك ، ويؤيدها مجلس الدولة فى حكم له ، لاتخضع علاوة الإصدار لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، على إعتبار أنها ليست نتاجا لاستغلال رأس مال الشركة نفسه ، وأنها تخرج عن نطاق الأرباح الخاضعة للضريبة كما حدده القانون .

كذلك لا تخضع مصلحة الضرائب المصرية علاوة الإصدار لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لأنها لا تعتبرها من ضمن الأرباح الرأسمالية التى تخضع للضريبة (٢) ، وقد أعتمدت المصلحة فى هذا الرأى على فتوى للشعبة المالية

---

(١) راجع الفقرة ١٨٥ ، ص ١٧٣ ، فيما سبق .

(٢) تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب على المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، رقم ١٦ (تحل محل التعليمات التفسيرية الصادرة فى ٧/٢/٥٤) جاء بها : « علاوة الاصدار =

والاقتصادية بمجلس الدولة المصرى (١) .

أما القضاء المصرى فقد أيدت محكمة مصر المختلطة فى حكم لها بتاريخ ٨ يناير سنة ١٩٤٨، الرأى القائل بأن علاوة الاصدار تعد ربحا خاضعا لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (٢) .

غير أن محكمة استئناف مصر فى حكم لها بتاريخ ٢٠ أبريل سنة ١٩٥٠ أخذت فى نفس القضية بالرأى الأخير ، وقالت فى حكمها : « علاوة الاصدار لا تعد ربحا يدخل فى وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، تطبيقاً لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ،وانما هى عملية قائمة بذاتها لا يمكن اعتبارها حصة اضافية تضاف إلى رأس المال ، ولا ربحا أضيف إلى الاحتياطى طالما أنها لم توزع . وانما هى زيادة فى أموال الشركة (Fonds social) ، وتندمج فيها مكونة احتياطيا جديدا .وينبنى على ذلك أنها إذا وزعت فيما بعد على شكل إضافة لرأس المال اعتبر ذلك إثراء يخضع للضريبة سواء كان التوزيع عاما على جميع المساهمين أو قاصرا على المساهمين الذين اشتركوا فى السندات القديمة » (٣) .

= ما هى إلا زيادة فى أموال الشركة لا تختلف فى طبيعتها القانونية عن القيمة الاسمية للاسهم. وهى تمثل جزءا وحصة من أموال الشركة لها صفة رأس المال ، وان لم تدخل فى تكوينه ، أو تتمثل فى صورة أسهم ، فعلاوة الاصدار تعتبر فى الواقع رسما لدخول الشركة بالنسبة للمساهم الجديد ، وتعويضا بالنسبة للمساهم القديم . وهى بالنسبة للشركة حصة إضافية فيها . والتكييف القانونى لها هى أنها دخول المساهم الجديد بحصة فى الشركة توازى الحصة الفعلية للمساهم القديم ».

(١) فتوى صادرة فى مايو سنة ١٩٥٣ رقم ٤٢١٨ (مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة السنة ٨ - ٩ رقم ٢١٩ ، ص ٢٤٥) .

(٢) حكم محكمة مصر المختلطة فى القضية رقم ١٤٣ لسنة ٧٠ قضائية الخاصة بشركة الغزل المساهمة للواردات والتجارة .

(٣) حكم محكمة استئناف مصر بتاريخ ٢٠ أبريل سنة ١٩٥٠ (مجموعة المبادىء القانونية للاستاذ كمال الجرف ، ج ٥ ، مبدأ ٦٧٧ ، ص ٥٤) .

والحقيقة هى أن علاوة الإصدار فى شركات المساهمة تقابل المبلغ الذى يدفعه الشريك الجديد فى شركات التضامن ، فوق حصته فى رأس المال ، مقابل شهرة المحل، فكلاهما ناتج عن بيع شهرة المحل . ولما كانت شهرة المحل أصل من أصول المنشأة ، فان ثمن بيعها يعتبر ربحا رأسماليا ، وبما أن هذا الربح حقيقى، لأنه ناتج من تعامل المنشأة مع الغير، وبما أن الأرباح الناتجة من بيع أصل من أصول المنشأة، سواء أثناء قيام المنشأة أو عند تصفيتها، تعتبر ربحا بنص المادة ٣٩، لهذا فان علاوة الإصدار تعتبر ربحا رأسماليا ويخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٤ — اعادة تقويم أصول المنشأة عند انفصال شريك أو انضمام

٣٧٣ — يحدث أن تعيد الشركة تقويم أصولها عند انفصال شريك عنها ، أو انضمام شريك جديد إليها ، أو عند اندماجها فى شركة أخرى ، فاذا ترتب على إعادة التقويم زيادة فى أصول الشركة ، اعتبرت تلك الزيادة ربحا رأسماليا تسرى عليه الضريبة . أما إذا ترتب على إعادة التقويم نقص فى قيمة الأصول ، اعتبر النقص خسارة تخصم من الأرباح. ذلك لأن تغير الشركاء واندماج الشركات تكون مصحوبة بتصرفات قانونية ، يترتب عليها تصفية الشركة ، فإعادة تقويم الأصول هى فى الواقع عملية بيع أصول الشركة القديمة للشركة الجديدة ، ولهذا كانت الأرباح والخسائر الناتجة عنها تدخل فى وعاء الضريبة بالنسبة للشركة القديمة، لأنها نتيجة لتصرف فعلى .

وتنطبق تلك القاعدة على إعادة تقويم شهرة المحل ، نتيجة دخول أو خروج بعض الشركاء ، لأن شهرة المحل تعتبر أصلا من أصول الشركة تسرى عليه القاعدة السابقة (١) .

---

(١) تعتبر شهرة المحل أصلا من الأصول المعنوية للمنشأة يسرى عليها ما يسرى على الأصول المادية (حكم لمحكمة استئناف القاهرة بتاريخ ٥ مارس سنة ١٩٤٧ ، مجموعة المبادىء القانونية للاستاذ كمال الجرف ، ج ١ ، مبدأ ٧٨ ص ١٨٩) .

§ ٣ — الأرباح الفرعية

الأرباح الفرعية أو العرضية ، هى أرباح تحصل عليها المنشأة من عمليات خارجة عن نطاق نشاطها الأصلى ، ولكنها ذات صلة ولو غير مباشرة بأصول المنشأة أو ممتلكاتها .

ومصادر الأرباح الفرعية كثيره نذكر منها على سبيل المثال ما يأتى :

١ – الايرادات الناتجة من ممتلكات المنشأة

٣٧٤ — الإيرادات التى تحصل عليها المنشأة من ممتلكاتها بصفة دورية أو عرضية ، وهنا يجب أن نفرق بين ايرادات رؤوس الأموال المنقولة الخاضعة للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة أو المعفاة منها بقانون (١) ، وايرادات الأطيان والمبانى من جهة ، وبين غيرها من الإيرادات ، كالإيرادات الناتجة من حقوق الاختراع ، من جهة أخرى .

أما الأولى فانها تستبعد من وعاء ضريبة الأرباح بعد تنزيل ١٠٪ من قيمتها (مقابل المصاريف التى تحملتها المنشـأة فى إدارة هذه الممتلكات والاشراف عليها) . وبعبارة أخرى لا يدخل منها فى وعاء ضريبة الأرباح التجارية إلا ١٠٪ فقط (م ٣٦) فغرض المشرع من ذلك تلافى ازدواج الضريبة على تلك الايرادات (٢) .

---

(١) وقد حكم بأنه إذا كان صاحب مهنة خاضعة للضريبـة على الأرباح التجارية قد استثمر بعض رأس ماله المخصص لمزاولة مهنته فى أعمـال التسليف ، دون أن تضطره إلى ذلك ضرورة مزاولة مهنته ، فان الضريبة المنصوص عليهـا فى م ١٥ / ١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تـكون مستحقة على الفوائد التى يحصل عليها من السلفيات ، ويتعين عملا بحكم م ٣٦ من ذلك القانون ، ومنعا من ازدواج الضريبة ، خصم تلك الفوائد ، بعـد تنزيل ١٠٪ منها مقابل المصاريف ، من مجموع الربح الصافى الذى تستحق عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعيـة (محكمة النقض فى حكم لها بتاريخ ٦/١٢/١٩٥٦ ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة السابعة ، ص ٩٤١ ، رقم ٢) .

(٢) تنص المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما يأتى : «مع عدم الاخلال =

أما الثانية فتدخل كلها فى وعاء الضريبة على الأرباح ، إذ لا يوجد نص باستبعادها ، ولا يتحقق ازدواج ضريبي بالنسبة اليها .

٣٧٥ — ويلاحظ البعض أنه إذا كان كل نشاط المنشأة ينحصر فى تأجير العقارات المبنية التى تمتلكها للغير ، فإن المادة التى تنطبق عليها هى المادة ٣٩ من القانون وليست المادة ٣٦، وعلى ذلك تخصم من وعاء الضريبة على الأرباح بالنسبة لتلك المنشأة ، القيمة الايجارية لهذه العقارات باعتبارها ضمن التكاليف التى نصت المادة ٣٩ على خصمها .

وهذا يحقق فى رأيهم منع الازدواج ، لأن ضريبة العقارات المبنية تقع على القيمة الايجارية . وأرباح تلك الشركات تكون عادة بسيطة ، إن لم تتحول إلى

= بأحكام المادة ١٥ فقرة ثانية ، فان ايرادات رؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات المنشأة والتى تتناولها الضريبة المقررة بمقتضى الكتاب الأول من هذا القانون أو التى تكون معفاة من الضريبة المذكورة بمقتضى قوانين أخرى تخصم من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه ضريبة الأرباح وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار اليها بعد تنزيل نصيبها فى مصاريف وتكاليف الاستثمار على أساس ١٠ ٪ من قيمة تلك الايرادات .

«ويجرى الحكم ذاته على إيرادات الأراضى الزراعية أوالمبانى الداخلة فى ممتلكات المنشأة، فان الايرادات المذكورة تخصم بعد تنزيل ١٠٪ من قيمتها من مجموع الربح الصافى الذى تؤدى عنه الضريبة (ويشترط أن تكون هذه الإيرادات داخلة فى جملة ايرادات المنشأة) » . وقد أضيف هذا الشرط بمقتضى القانون رقم ١٤٦ سنة ١٩٥٠ .

ويلاحظ أن ما يستبعد من الإيرادات المشار اليها هو ٩٠ ٪ من « اجمالى » تلك الايرادات وليس من صافيها، على أن يستبعد من حساب الأرباح والخسائر جميع المصروفات المتعلقة باستثمار واستغلال هذه الممتلكات . وقد استقر القضاء على هذا الرأى، وأخذت به مصلحة الضرائب ، (تعليمات تفسيرية رقم ٢ على المادة ٣٦ صادرة من المصلحة بتاريخ ١٨ أغسطس سنة ١٩٥٩).

كما يلاحظ أن إيرادات الأراضى الزراعية والمبانى المملوكة للمنشأة يستبعد ٩٠ ٪ منها حتى ولو كانت معفاة من الضريبة العقارية . وإن كان البعض لا يرى الاستبعاد فى حالة الإعفاء لعدم وقوع ازدواج كما فعلت محكمة القاهرة الابتدائية فى حكم لها بتاريخ ١٩/٦/١٩٥٠) .

خسارة ، لأن القيمة الإيجارية التى اتخذت أساسا لربط ضريبة العقارات المبنية كثيرا ما تساوى الايجار الفعلى تقريبا أو تقل عنه قليلا .

على أن نص المادة ٣٦ نص عام ، يسرى على هذه الشركات ، كما يسرى على غيرها . ويؤيد هذا الرأى الاعمال التحضيرية للقانون .

ويسرى هذا القول ايضا على الشركات العقارية الزراعية التى يقتصر عملها على تأجير اراضيها للغير (١)

٣٧٦ — لكن الشركات المساهمة الزراعية التى تستغل أراضيها الزراعية فى غير التأجير للغير ، تطبق عليها أحكام المادة ٣٩ من القانون وليس أحكام المادة ٣٦، وعلى ذلك تحاسب تلك الشركات على نفس الأساس الذى تحاسب عليه الشركات والمنشآت التجارية والصناعية ، فتخصم لها من وعاء الضريبة ، القيمة الإيجارية (المتخذة أساسا لربط ضريبة الأطيان) للأراضى التى تمتلكها .

٢ - أرباح التأجير من الباطن

٣٧٧ — الإيرادات التى تحصل عليها المنشأة من تأجيرها من الباطن لبعض الأماكن المؤجرة لها لتباشر فيها أعمالها ، سواء أكانت الأماكن المؤجرة من الباطن واجهات زجاجية أومخازن أومحلات أو غرف خالية أو مفروشة . وهذه الايرادات تدخل جميعها فى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، (وذلك

---

(١) استطلعت مصلحة الضرائب رأى مجلس الدولة ، وأفتى قسم الرأى مجتمعا بأن الأعمال التمهيدية للمادة ٣٦ وعمومية عباراتها لا تطاوع على قصر تطبيق حكمها على الشركات التجارية دون الشركات العقارية، وأنه من ثم لامناص إزاء هذا من سريان حكم المادة ٣٦ على الشركات المساهمة التى تقوم بالاستغلال العقارى . ورأت مصلحة الضرائب بناء على ذلك إلغاء ماجاء فى تعليماتها التفسيرية مخالفا لهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٣٦ ، تحل محل التعليمات التفسيرية رقم ١ والتعليمات الصادرة فى ١٩٥٤/٩/٦) .

بخلاف الحالة السابقة التى تكون فيها تلك الأماكن ملكا للمنشأة إذ يدخل منها فى وعاء الضريبة ١٠٪ فقط من ايرادها) .

٣ ـ أرباح تأجير أدوات المنشأة وخدمات عمالها للغير

٣٧٨ ـ الايرادات التى تحصل عليها المنشأة من تأجير آلاتها وأدواتها للغير فى الفترة التى لا تحتاج إليها فيها ، كتأجير سيارات النقل .

ومن هذا القبيل أيضا تأجير حائط المنشأة للصق الإعلانات عليه .

كذلك الايرادات التى تحصل عليها المنشأة من تأجير خدمات بعض موظفيها أو مستخدميها وعمالها بصفة عرضية للغير، كالأجر الذى تتقاضاه محلات الحلوى مقابل إرسال عمالها ومستخدميها لتنظيم الحفلات التى توردلها الحلوى والمشروبات

٤ ـ أرباح عمليات البورصة

٣٧٩ ـ الأرباح التى تحصل عليها المنشأة من قيامها بعمليات فى البورصة، وهنا يجب أن نفرق بين العمليات التى يقوم بها صاحب المنشأة بأموالها ولحسابها . والعمليات التى يقوم بها بأمواله الخاصة ولحسابه الخاص ، فالأولى هى التى تدخل أرباحها فى وعاء الضريبة بالنسبة للمنشأة حتى ولو كانت عملية واحدة . أما الثانية فلا تدخل أرباحها فى وعاء الضريبة ، لا بالنسبة للمنشأة ولا بالنسبة إليه شخصيا ، إلا إذا تكررت مزاولته لها فى أوقات متقاربة ، مما يضفى عليها صفة الاحتراف ، وعندئذ تدخل الأرباح والخسائر الناتجة منها فى وعاء الضريبة على الأرباح بالنسبة للممول ، على اعتبار أن له نشاطا آخر مستقلا عن نشاط المنشأة .

وإذا اشترت شركة مساهمة أسهمها بأقل من قيمتها الاسمية فلا يعتبر الفرق ربحا ، ولا يدخل فى وعاء الضريبة ، إذا احتفظت الشركة بالأسهم فى محفظة أوراقها المالية ، لأن الشركة تملك حينئذ أسهما تساوى الثمن الذى دفعته فيها ، كما لو

كانت الشركة قد اشترت بنفس المبلغ أية أسهم أخرى غير أسهمها. أما إذا باعت الشركة بعد ذلك ما اشترته ، فان ما يدخل فى وعاء الضريبة هو الفرق بين ثمن الشراء وثمن البيع .

هذا إذا احتفظت الشركة بأسهمها أو باعتها . أما إذا أعدمتها أو ألغتها فان الفرق بين ثمن الشراء والقيمة الاسمية للأسهم يعتبر ربحا، لأنه يترتب على إلغاء الأسهم تخفيض لرأس مال الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم ، وهى أعلى من ثمن الشراء ، فالفرق يعد ربحا .

أما إذا اشترت الشركة سنداتها (بفرض أنها أصدرت سندات) بأقل من قيمتها الاسمية، اعتبر الفرق ربحا ، حكمه فى ذلك حكم المبلغ الذى يتنازل لها عنه أى دائن ، وذلك سواء احتفظت الشركة بالسندات فى محفظة أوراقها المالية أم ألغتها. لأن شراء الشركة لسنداتها يؤدى، بمجرد حصوله، إلى انقضاء دين الشركة الذى كانت تمثله السندات المذكورة ، لاتحاد الذمة (المادة ١/٣٧٠ مدنى) .

٥ - التعويضات والاعانات وفوائد التأخير وما يحصل من ديون معدومة

٣٨٠ — المبالغ التى تدفعها شركات التأمين للمنشأة زيادة على ثمن تكلفة البضائع الهالكة المؤمن عليها (بالنسبة للأصول المتداولة) (١) ، أو زيادة على

(١) ترى مصلحة الضرائب عدم اعفاء مبالغ التعويضات التى تحصل عليها المنشأة من الغير مقابل هلاك أصولها المتداولة ، حتى ولو استخدمت المنشأة تلك المبالغ فى احلال أصول جديدة محل تلك الأصول الهالكة (ملحق للتعليمات التفسيرية رقم ٢٢ على المادة ٣٩ — صدرت فى ١٩٦١/١٠/٢٢ .

لكنها من جهة أخرى تسمح بخصم الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على النشاط من سرقة أو اختلاس متى كانت هذه الخسائر لم ترد فعلا للممول (تعليمات تفسيرية رقم ١٩ على المادة ٣٩— راجع الفقرة ٤١٤ فيما يلى) .

القيمة الاستبدالية (١) للأصل الهالك المؤمن عليه (بالنسبة للأصول الثابتة) ، تدخل فى وعاء الضريبة .

وإذا نقص مبلغ التعويض عن ثمن التكلفة أو عن القيمة الاستبدالية اعتبر النقص خسارة تخصم من وعاء الضريبة . كل ذلك بشرط أن تكون أقساط التأمين التى دفعتها المؤسسة قد سبق اعتبارها من التكاليف وأدراجها فى حساب الأرباح والخسائر (٢) .

كذلك تدخل فى الوعاء التعويضات التى يدفعها الغير للمنشأة ، كالتعويض

---

(١) القيمة الاستبدالية للأصل الثابت ، هى القيمة التى تمكن المنشأة من إعادة الأصل الذى هلك إلى ما كان عليه بنفس القوة الانتاجية .

(٢) أفتت الجمعية العمومية للقسم الاستشارى بمجلس الدولة (فتوى رقم ٣٧ / ١ / ٤٢ — ٣٥١ ، بتاريخ ١/٧/١٩٥٧) بأن التعويضات والتأمينات التى تحصل عليها المؤسسات مقابل هلاك كل أو بعض أصولها لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية متى استخدمتها المؤسسات بأسرها فى احلال أصول جديدة محل الأصول التى هلكت ، وإعادة المنشآت إلى ما كانت عليه ، لأن هذه التعويضات لا تمثل ربحا حققته المؤسسة وانما هى مجرد تغطية لخسارة واصلاح لما أصاب أصولها من ضرر ، وقد أخذت بهذا الرأى مصلحة الضرائب فيمايتعلق بالتعويضات المالية لمنكوبى حوادث حريق القاهرة الذى وقع فى ٢٦ يناير سنة ١٩٥٢ (تعليمات تفسيرية رقم ٢٢ على المادة ٣٩ ، صدرت فى سنة ١٩٥٧) .

وقد عرض على القضاء فى مصر مسألة ما إذا كان الفرق بين قيمة التعويضات المقبوضة وبين القيمة الدفترية للأصل الهالك يخضع فورا للضريبة : ذلك أن شركة البوستة الخديوية كانت تؤجر بعض سفنها للحكومة البريطانية فى خلال الحرب العالمية الثانية ، وقد غرقت بسبب العمليات الحربية، فدفعت الحكومة البريطانية تعويضات عن غرقها للشركة، وقيدت الشركة مبلغ التعويضات فى حساب خاص فى ميزانيتها تحت اسم « مال استبدال البواخر » حتى تحل الفرصة المناسبة لشراء بواخر جديدة بدل المغرقة. ولم توافق مصلحة الضرائب على هذا الاجراء وضمت زيادة التعويضات على القيمة الدفترية للبواخر المفقودة إلى وعاء الضريبة . ولما رفعت الشركة الأمر إلى القضاء أخذ بوجهة نظر الشركة لأن الأصل فى التعويض ، كما جاء فى حيثيات حكم محكمة استئناف الاسكندرية المختلطة، أنه إنما يمنح لصاحب الحق فيه بما يعادل ماخسره، أى أن «مال استبدال البواخر » لا يمكن أن يعد بحال من الأرباح . (حكم محكمة استئناف الاسكندرية المختلطة بتاريخ ٢٠ يونيه سنة ١٩٤٩ — مجموعة المبادىء القانونية للجرف ، ج ٤ ، ص ٣٩٠) .

نظير عدم تنفيذ العقود أو فسخها ، أو التعويض مقابل التنازل عن عقد إيجار (خلو الرجل) ، والتعويض عن تقليد العلامات التجارية ، أو عن غش تجارى (١).

ويدخل فى الوعاء أيضا ما تحصله المنشأة من ديون بعد أن تكون قد قطعت الأمل من تحصيلها وأعدمتها، بشرط أن يكون قد سبق خصمها من وعاء الضريبة.

وتضم للوعاء أيضا : الإعانات التى قد تمنحها الحكومة أو أحدى الهيئات المحلية للمنشأة ، كالاعانات التى تمنح لشركات الطيران ، وشركات الملاحة البحرية ، وشركات الغزل والنسيج . والاعانات التى تمنح للصحف من المصاريف السرية .

٦ — العائد الذى يحصل عليه الممول من جمعية تعاونية:

٣٨١ — يقتضى نظام الجمعيات التعاونية أن تعيد لأعضائها فى آخر السنة بعض المبالغ التى يدفعونها عند شراء بضائع منها وهو ما يعرف بالعائد . فاذا كان الممول عضوا فى جمعية تعاونية واشترى منها بضائع للاتجار فيها فان العائد الذى يرد عن هذه البضائع يدخل فى وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقه عليه .

المطلب الثانى

التكاليف التى تخصم من الإيرادات

٣٨٢ — سبق أن ذكرنا أن الضريبة تسرى على الربح الصافى ، أى بعد خصم جميع التكاليف ، ولم يضع المشرع تعريفاً للتكاليف التى تخصم من الربح الإجمالى ، ولكنه ذكر فى المادة ٣٩ من القانون أنواعا معينة من التكاليف رأى

(١) غنى عن البيان أن التعويض لكى يضم إلى أرباح المنشأة يجب أن يكون عن ضرر لحق المنشأة نفسها لا صاحبها . أما إذا كان الضرر لحق صاحب المنشأة نفسه ولا علاقة له بالمنشأة ، فان التعويض لا يدخل عندئذ بطبيعة الحال فى وعاء الضريبة المستحقة على المنشأة .

وجوب النص على خصمها صراحة ، على أن ذلك لاينفى أن كل مصروف ينفق فعلا فى الحدود المعقولة لكى يعود على المنشأة بمنفعة أو بقصد زيادة أرباحها أو المحافظة عليها ، يدخل ضمن التكاليف الواجب خصمها (١) .

ومن جهة أخرى نصت المادة ٣٩ فى الشطر الثانى من الفقرة (٤) منها على عدم جواز خصم الاحتياطى من الإيراد الخاضع للضريبة (٢) .

---

(١) بهذا أخذت محكمة استئناف القاهرة فى حكم لها فى ١٩٦٣/١/٣١ ، الاستئناف رقم ٢٨١ سنة ٧٩ ق ، (المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ ، ص ٥٩) .

(٢) تنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، معدلة بمقتضى القانونين رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ و ٣٨٦ لسنة ١٩٥٦ على ما يأتى : «يكون تحديد صافى الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل فى ذلك ما ينتج من بيع أى شىء من الممتلكات سواء فى أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

« ١) قيمة إيجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء أكانت العقارات المذكورة مملوكة لها أم مستأجرة ، وفى الحالة الأولى تكون العبرة بالإيجار الذى اتخذ أساسا لربط عوائد المبانى

« ٢) الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

« ٣) الضرائب التى تدفعها المنشأة ما عدا ضريبة الأرباح التى تؤديها طبقا لهذا القانون .

« ٤) اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٤٨ تعد فى حكم التكاليف التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة المصرية والتى يكون مركزها بمصر على ألا تتجاوز قيمتها ثلاثة فى المائة من الربح الصافى لكل منشأة .

« أما المبالغ التى تأخذها الشركات أو المنشآت من أرباحها لتغذية الاحتياطى على اختلاف أنواعه أو لتكوين مال احتياطى خاص معد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح المستخدمين والعمال مكافآت يزيد مجموعها السنوى على مرتب شهرين فلا تخصم من مجموع الأرباح التى تحسب عليها الضريبة » (الفقرة رقم (٤) بشطريها معدلة بالقانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨) .

« ٥) المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب صندوق التوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها من الأنظمة بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت لهذا النظام يقابل التزامها بمكافآت نهاية الخدمة وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص » . (مضافة بالقانون رقم ٣٨٦ لسنة ١٩٥٦ ويعمل بها من تاريخ العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

٣٨٣ — ما يشترط فى التكاليف لكى تخصم من الأرباح : التكاليف التى تخصم من وعاء الضريبة هى المصاريف التى تنفقها المنشأة فى سبيل إدارة المشروع والمحافظة على قوته الانتاجية ، وعلى ذلك لا يعد تكليفا ولا يخصم من الأرباح الإجمالية :

(١) كل مصروف غير لازم لتسيير أعمال المنشأة أو للمحافظة على قوتها الإنتاجية ، كالمصروفات الشخصية لصاحب المنشأة .

(٢) كل مصروف يترتب عليه زيادة القوة الانتاجية للمشروع ، لأنه يعتبر مصروفا رأسماليا ولا يحتسب من التكاليف لأنه يتعدى نطاقها ، كشراء آلة جديدة تقلل من تكاليف الإنتاج . والمصاريف الرأسمالية تستهلك على عدة سنوات ، ولا تخصم من أرباح السنة التى انفقت أثناءها ، لأن نفعها يستمر عدة سنوات .

(٣) لا يكفى أن تكون التكاليف أو الخسائر محتملة الحدوث لتخصم ، بل يجب أن تتحقق فعلا .

٣٨٤ — ما لا يشترط فى التكاليف : لكن لا يشترط فى التكاليف لكى تخصم أن تكون مشروعة ، لأنه ما دامت الضريبة تسرى على الربح حتى ولو كان غير مشروع ، فينبغى إذن خصم التكاليف ولو كانت غير مشروعة ، وقد حكم بأنه يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة ـ فى حدود النسبة المعقولة ـ ما تدفعه المنشأة من عمولة مستترة جرى عليها العرف فى مثل نشاط المنشأة (كالإكراميات) ، دون حاجة إلى البحث فى مدى منافاة ذلك للنظام العام والآداب ، أو مدى مشروعيتها (١)

---

(١) حكم محكمة استئناف الاسكندرية المختلطة بتاريخ ٢٠ يونيه ١٩٤٩ فى قضية شركة بواخر البوستة الخديوية، (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ٤ ، مبدأ ٦١١ ، ص ٣٣١)، وحكم لمحكمة استئناف مصر بتاريخ ١٣ أكتوبر سنة ١٩٤٩ ، (المرجع السابق ، مبدأ =

كذلك ليس من الضرورى لخصم التكاليف أن تكون ثابته دائما بمستندات ، ذلك أن العرف جرى بعدم أخذ مستندات بما يصرف فى بعض الأحوال ، كما يحدث بالنسبة إلى مصاريف الانتقال ، التى تخصم حتى ولو لم يكن هناك مستندات بها ، ما دامت فى الحدود المعقولة التى تتفق وحالة المنشأة .

ولا يشترط لخصم التكاليف أن تكون دائما فى صورة مبالغ نقدية تنفق من الإيرادات ، فيعتبر من التكاليف ويخصم ما يلحق المنشأة من خسائر نتيجة فقدها بعض الأصول بسبب الحريق مثلا .

وكما أن القاعدة بالنسبة إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أنه يكفى « استحقاق » الربح لتسرى الضريبة عليه ، دون اشتراط قبضه فعلا ، فكذلك يسمح بخصم التكاليف متى « استحقت » فعلا دون انتظار دفعها ، وعلى ذلك تخصم التكاليف من أرباح السنة التى تستحق على المنشأة خلالها ولو سددت فى تاريخ لاحق .

٣٨٥ — مدى رقابة مصلحة الضرائب على التكاليف : ليس لمصلحة الضرائب أن تعترض على أوجه النفقات التى ينفقها الممول على المنشأة ، ولا على مبلغ تلك النفقات ، ما دامت تدخل ضمن التكاليف التى يجب خصمها ، ومادام

= ٦٤٤ ، س ٤٤٧) . وحكم لمحكمة النقض بتاريخ ٣ ديسمبر سنة ١٩٥٣ ، (مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة الخامسة ، ص ٢٣٠).

وتعتبر مصلحة الضرائب المصرية من التكاليف الجائزة الخصم من الأرباح ، ماجرى العرف على صرفه من اكراميات وثيقة الصلة بتحقيق الأرباح بشرط أن يثبت جدية صرفها وألا تتجاوز قيمتها ٣ ./ من رقم الأعمال .

وتعتبر من التكاليف كذلك الهدايا الممنوحة على سبيل الإعلان عن المنشأة والتى لا تعتبر من من قبيل التصرف فى الربح (تعليمات تفسيرية على المادة ٣٩ (رقم ١٤) تحل محل الكتابين الدوريين ٢٣١ و ٢٦٧ والنشرات : ٧ و١٢ و ١٥ و١٦ و ٢٧ و ٣٥ من تعليمات الأرباح التجارية والصناعية) .

لم يقم لديها شك فى جديتها، إذ ليس لمصلحة الضرائب أن تتدخل فى شئون إدارة المنشأة ، ويقتصر دورها على مراقبة حساباتها بقصد منع الغش أو التهرب من دفع الضريبة . فاذا شكت فى جدية بعض أوجه النفقات أو مبلغها . وخشيت أن يكون الممول قد اتخذها طريقا للتهرب من الضريبة فان لها عندئذ أن تعترض على مبدأ النفقة أو مبلغها (١) .

* * *

وسندرس فيما يلى التكاليف التى ذكرتها المادة ٣٩ صراحة، ثم أهم التكاليف الأخرى التى يجب خصمها، وإن لم يذكرها القانون صراحة، ونختتم البحث بدراسة مدى خضوع الاحتياطيات للضريبة .

§ ١ — التكاليف المنصوص على خصمها

التكاليف التى نصت المادة ٣٩ من القانون على خصمها هى : قيمة ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة ، والاستهلاكات، والضرائب ، والتبرعات، والمبالغ المستحقة لحساب صناديق التوفير والادخار .

وسنتكلم فيما يلى على كل نوع من هذه التكاليف .

١ — قيمة ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة

٣٨٦ — يخصم هذا الايجار سواء أكانت العقارات المذكورة مستأجرة أم مملوكة للمنشاة . فاذا كانت مستاجرة فان الذى يخصم من الربح هو المبلغ الذى

---

(١) ينظر فى هذا المعنى حكم لمحكمة مصر المختلطة بتاريخ ١٥ مايوسنة ١٩٤٧ (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف، ج٢، مبدأ ٣٣٨، ص٤٤٦). وحكم لمحكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٢٢ مارس سنة ١٩٥٠ (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ٥ ، مبدأ ٦٩٠ ص ١٠٦) .

دفع بالفعل كإيجار ، . أما إذا كانت مملوكة للمنشأة فان ما يجب خصمه هو القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط ضريبة المبانى. وإذا كان العقار لم تربط عليه ضريبة مبان فيخصم مبلغ مقابل القيمة الايجارية ، يحدد على أساس أجر المثل[١].

ويشترط لخصم القيمة الايجارية للعقارات أن تشغلها المنشاة فعلا، كأن تكون مركزاً لإدارتها ، أو لمباشرة بعض نشاطها . أما إذا كان يشغل غيرها بعض تلك العقارات فان القيمة الإيجارية لا تعتبر كلها تكليفا على الربح ولا تخصم كلها ، بل تخصم القيمة الإيجارية للجزء الذى تشغله المنشأة فعلا[٢].

---

(١) وعند الخلاف تفصل فيه الجهات التى وكل إليها المشرع الفصل فيما يقع من خلاف بين مصلحة الضرائب والممول ، وهى لجنة الطعن ثم المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية ، لأن الخلاف على القيمة الايجارية خلاف على بند من بنود التكاليف يترتب عليه خلاف على الأرباح التى تسرى عليها الضريبة .

(٢) ويجوز للممول المالك للعقار أن يخصم من وعاء الضريبة قيمة الاستهلاكات، ومصاريف الصيانة والترميمات ، ومصاريف المحافظة على العقار، إلى جانب خصم القيمة الايجارية، حتى يتساوى مع الممول المستأجر للعقار. لأنه بينما يشمل الايجار الذى يدفعه المستأجر الاستهلاكات ومصاريف الصيانة والمحافظة على العقار ، لا تشمل القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة المبانى تلك العناصر (راجع الفقرة ١٥٨ ، ص ١٤٣ فيما سبق) .

وقد أوحت فكرة مساواة الممول المالك بالممول المستأجر لمحكمة مصر المختلطة (حكم بتاريخ ٢٤ نوفمبر سنة ١٩٤٥) ، ولمصلحة الضرائب ، بأنه يجب خصم الزيادة المقررة فى الأوامر والقوانين الخاصة بتحديد الايجارات من وعاء الضريبة إلى جانب خصم القيمة الايجارية الأصلية ، على أنه يلاحظ على هذا الرأى أن نص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريح فى أن العبرة فى تحديد الايجار الحكمى بالقيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة المبانى .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية على المادة ٣٩ (تعليمات رقم ٢١) فى كيفية استخراج القيمة الايجارية من ضريبة المبانى طبقا لأحكام الأمر العالى الصادر ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ ثم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

وقد نصت الفقرة(٥) من التعليمات المذكورة على أن يستمر خصم مصاريف الصيانة والترميمات والاستهلاك من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية طبقا لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

=

٢ — الاستهلاكات

٣٨٧ — لا تبقى قيمة الأصول الثابتة (كالآلات) على ما هى عليه طوال حياة المنشأة ، بل تتناقص تدريجيا نتيجة الاستعمال أو بمرور الزمن ، فالآلة التى تشتريها المنشأة لاتحتفظ على الدوام بنفس منفعتها الاقتصادية ، لأن استعمالها فى أغراض المنشاة، أو حتى تركها بدون استعمال ، ينقص من قيمتها تدريجيا حتى يأتى الوقت الذى يصبح فيه من الضرورى إحلال غيرها محلها ، كذلك قد تقل قيمتها بسبب اختراع آلة أخرى أكثر كفاية وأوفر انتاجا ، وصاحب المنشاة يحتاط لهذه النتيجة حتى لا يضطر لإنفاق مبالغ جسيمة مرة واحدة للاستعاضة عن الأصول التالفة بغيرها ، وذلك بان يخصص كل سنة من ربحه الاجمالى مبالغ تتجمع سنة بعد أخرى ، وتمكنه من تجديد مهماته فى سهولة بمجرد أن تصبح غير صالحة للاستعمال المنتج . هذه العملية تعرف بعملية (**الاستهلاك الصناعى**) والمبالغ التى تحجز سنويا من الربح الاجمالى لهذا الغرض هى التى تخصم من وعاء الضريبة على الأرباح، لأن هذه المبالغ تمثل فى الحقيقة أجزاء من

= وإذا كانت المبانى التى تشغلها المنشأة مملوكة لها ولكنها مقامة على أرض مملوكة للغير فان ما يخصم من الربح الاجمالى هو المبلغ الذى تدفعه ايجارا للأرض مضافا اليه القيمة الايجارية للمبانى سواء اتفق فى عقد الايجار على أن يزيل المستأجر المبانى عند نهاية مدة الايجار أو أن يسلمها المؤجر على أن يتقاضى ثمنها منه، أو دون أن يتقاضى عنها أى تعويض ، أو كانت الأرض المقامة عليها المبانى مملوكة للحكومة أولشخص اعتبارى عام ، ونص فى عقد الالتزام على أيلولة المبانى إلى مانح الالتزام دون دفع أى تعويض عنها .

(أنظر فى هذا المعنى التعليمات التفسيرية رقم ٢٤ على المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، لمصلحة الضرائب ، بتاريخ فبراير سنة ١٩٦١) .

ويلاحظ أن القانون لم يذكر سوى إيجار العقارات التى تشغلها المنشأة ، على أنه إذا كانت المنشأة تستأجر بعض العدد أو الآلات أو المهمات ، خصم إيجارها أيضا ، لأن التكاليف المشار اليها فى المادة ٣٩ لم ترد على سبيل الحصر ، كما سبق القول .

من رأس المال تسربت أثناء عملية الإنتاج إلى الدخل واستقرت فيه ، وكون الضريبة مفروضة على الدخل لا على رأس المال ، يقتضى أن نعيد تلك المبالغ إلى رأس المال حتى لا تلحقها الضريبة . بناء على هذا العرف الصناعى والتجارى أجاز القانون فى المادة ٣٩ (٢) خصم « الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل » ، فالمقصود من الاستهلاك إذن هو المحافظة على رأس المال ، ولذلك ينبغى ألا يزيد الاستهلاك على ما يقتضيه تلف الأموال ، وإلا كانت الزيادة بمثابة ضم جزء من الأرباح إلى الاحتياطى ، فاذا فرض أن المنشأة خصصت لاستهلاك آلة عشر قيمتها سنويا ، مع أنه يمكن استخدامها لمدة أطول كـ ١٥ سنة مثلا ، فانه فى مدة ١٥ سنة يكون قد خصم من الأرباح ما يساوى ثمن الآلة مرة ونصف مرة ، وتكون المنشأة قدكونت مايعرف «بالاحتياطى السرى»، وهو فى مثالنا يساوى نصف ثمن الآلة (١).

ويشترط لخصم الاستهلاكات من وعاء الضريبة أن تكون الاستهلاكات حقيقية ، وأن تكون قد حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل ، طبقا للعرف ، ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

والمقصود من أن تكون الاستهلاكات حقيقية أن يكون هناك تلف فعلى فى أصل ضرورى لمزاولة المهنة. وأن يكون الغرض من الاستهلاك إعادة الأصل إلى ما كان عليه ، وأن تدرج مصاريف الاستهلاك فى دفاتر المنشأة فعلا .

أما كون الاستهلاكات فى دائرة ما يجرى به العمل عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل ، فيقصد به عدم تقييد حساب الاستهلاك بطريقة

---

(١) أنظر فى هذا المعنى حكم لمحكمة النقض بتاريخ ١١ مارس سنة ١٩٦٤ ، الطعن رقم ١٩٣ ، لسنة ٢٩ قضائية ، (مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٥ ، ص ٣٢٥).

معينة ، بل ترك أمره لما يقضى به العرف ، وما تمليه طبيعة العمل .

والأصول التي يجوز استهلاكها : منها ما هو مادى كالآلات ، ومنها ما هو غير مادى كبراءات الاختراع .

٣٨٨ — الأصول المادية : معظم الأصول المادية تتناقص قيمتها تدريجيا بالاستعمال ، أو بمرور الزمن ، ولذلك لا بد من استهلاك قيمتها ، على أن منها مالا تتناقص قيمته كالأراضى ، فلا محل لاستهلاكها ، إلا فى أحوال استثنائية ، كما إذا نقصت قيمتها بسبب غلق بعض طرق المواصلات أو تحويلها .

أما المبانى فتستهلك إذا كانت مقامة على أرض تمتلكها المنشأة . وإذا كانت مقامة على أرض يمتلكها الغير واشترط تسليم المبانى فى نهاية مدة العقد أو تسليم الأرض على حالتها الأولى ، بعد إزالة ما عليها من مبان ، استهلكت المبانى على مدة العقد . وإذا نص عقد الإيجار على تعويض يدفعه مالك الأرض للمنشأة فى نهاية مدة العقد عن المبانى المقامة على أرضه ، حسب الاستهلاك على صافى قيمة المبانى بعد خصم مبلغ التعويض . وفى حالة انتهاء العقد وترك المبنى وإزالته قبل المدة المقررة للاستهلاك ، يسمح للممول بخصم الخسارة الناتجة عن ذلك من أرباح السنة الأخيرة ، بعد ضم ما يتحصل من بيع الانقاض وغيرها لأرباح السنة المذكورة .

أما الأكشاك الخشبية والتركيبات المماثلة فتستهلك على مدة التعاقد بدون حد أدنى للمدة التى يتم فيها الاستهلاك (١) .

---

(١) تعليمات الأرباح لمصلحة الضرائب ، رقم ٢١ فى ٩ نوفمبر سنة ١٩٤٠ ، وتعليمات تفسيرية رقم ٨ التى حلت محلها . ويلاحظ أن تعليمات الأرباح رقم ٢١ المذكورة كانت تنص على حد أدنى لاستهلاك المبانى هو عشر سنوات .

ينظر كذلك تعليمات تفسيرية رقم ٢٤ على المادة ٣٩ من القانون ، بتاريخ فبراير سنة ١٩٦١ .

وبالنسبة للتحسينات التى يدخلها مستأجرو المقاهى والمطاعم والسينمات على الأماكن المؤجرة لهم ، فانها تستهلك على مدة التعاقد ، وإذا نص فى العقد على تعويض يدفعه المالك للمستأجر عند انتهاء مدة التعاقد عن التحسينات التى أدخلها على العين المؤجرة ، استهلكت نفقات التحسينات بعد خصم مبلغ التعويض منها (١) .

٣٨٩ — الاصول غير المادية : الأصول غير المادية منها ما يجب استهلاكه كبراءات الاختراع ، لأن قيمتها تنتهى بانتهاء المدة التى يحمى القانون خلالها الملكية الفنية ، فتستهلك قيمتها خلال تلك المدة . وإذا كان من المحتمل ظهور اختراع جديد يجعل الاختراع الأول قليل المنفعة ، فان براءة الاختراع تستهلك فى مدة أقل .

وشهرة المحل (٢) كما يحددها العرف التجارى من الأصول التى لا يمكن القول بأن قيمتها تتناقص بمضى الزمن أو بالاستعمال ، كما هو الحال بالنسبة لغيرها من الأصول الثابتة ، وإنما هى عرضة فقط للتقلبات طبقا لظروف كل منشأة ، لذلك لاتجيز مصلحة الضرائب استهلاكها طالما أن المنشأة قائمة بنشاطها(٣)، على أن هذا

---

(١) تعليمات الأرباح لمصلحة الضرائب ، رقم ٢٣ بتاريخ ١٩ أبريل سنة ١٩٤٢ .

(٢) يقصد بشهرة المحل مجموع العناصر التى من شأنها أن تؤدى إلى تحقيق أرباح تزيد عن الأرباح العادية ، مثل الأسم التجارى ، والعلامات التجارية ، وحقوق الاختراع ، ونظام العمل فى المنشأة ، وعقد الإيجار ، ونظام المحاسبة والشارات التجارية وما إلى ذلك .

(٣) تعليمات الأرباح لمصلحة الضرائب ، بتاريخ ٢١ أكتوبر سنة ١٩٤٠ . والتعليمات التفسيرية رقم ٢٧ للمادة ٣٩ من القانون ، وإذا أدرج فى شهرة المحل بعض العناصر التى تقبل الاستهلاك بطبيعتها كبراءات الاختراع فلايجوز إجراء أى استهلاك عنها قبل انقضاء الحق فى احتكار استغلالها وتناقص ربح المنشأة تبعاً لذلك لقيام المنشآت الأخرى بمشاركتها فى استغلال تلك البراءات (حكم لمحكمة استئناف الاسكندرية ، بتاريخ ١١ /١٢/١٩٦١ — رقم ١٤٤ لسنة ١٧ قضائية .

لا يمنع من استهلاك شهرة المحل إذا كانت المنشأة قد حصلت عليها بطريق الشراء . وبذلك حكمت محكمة الاسكندرية الابتدائية فى ٣١ مايو سنة ١٩٥٠ إذ اعتبرت أن «خلو الرجل» الذى يدفع عند شراء المنشأة هو فى الواقع عبارة عن شهرة المحل المباع ، أى أصل من أصوله ، وشأنه شأن الأثاث يستهلك ولا يخصم .

٣٩٠ — استهلاك مصاريف التأسيس . مصاريف التأسيس هى فى الأصل المصاريف التى تنفق على تكوين الشركة : كأتعاب عمل عقد التأسيس ، ورسوم التسجيل ، ومصاريف النشر ونحو ذلك من المصاريف التى تصبح ملازمة لوجود المنشأة طوال حياتها .

وتقضى قواعد المحاسبة باستهلاك هذه المبالغ بسرعة ، إذ تعتبر عبئاً لا مقابل له فى موجودات المنشأة . وهذا ما أخذت به مصلحة الضرائب الفرنسية ، إذ أجازت استهلاك هذه المبالغ إما مرة واحدة . وإما على عدد قليل من السنوات . أما فى مصر فقد رفضت مصلحة الضرائب استهلاكها فى بادىء الأمر [1] ، على اعتبار أن الاستهلاك يسرى على أصول المنشأة ، وأن المبالغ المذكورة لا تمثلها أصول حقيقية ، ولكنها أجازته فيما بعد على فترة تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات[2].

أما غير ذلك من المصاريف التى تدرجها بعض المنشآت تحت عنوان : « مصاريف التأسيس » فيجب ، قبل تقرير استهلاكها ، بحث طبيعة كل منها لتحديد طريقة استهلاكه ونسبته [3] .

٣٩١ — استهلاك مصاريف الاعلان : يجب التفرقة بين مصاريف

---

(١) تعليمات الأرباح المشار اليها ، رقم ١٩ صادرة فى أكتوبر سنة ١٩٤٠ .

(٢) تعليمات الأرباح السابق الاشارة اليها ؛ رقم ٣٤ صادرة فى ٧ أكتوبر سنة ١٩٤٤ .

(٣) تعليمات الأرباح رقم ١٩ السابق ذكرها .

الإعلان الصغيرة ومصاريف الإعلان الدورية ، وهى التى تدفعها المنشأة من وقت لآخر من جهة ، ومصاريف « الحملات الإعلانية الكبيرة » ، من جهة أخرى .

فالأولى : يجوز تحميلها لحساب الأرباح والخسائر مرة واحدة .

أما الثانية : فتستهلك بتوزيعها على عدد من السنين (من ثلاث إلى خمس سنوات) ، حسب طبيعة كل حالة ، لأن منفعة مثل هذه الحملات لا تقتصر على السنة التى عملت فيها ، وإنما تمتد لعدة سنوات مقبلة .

كذلك يمكن إعتبار بعض مصاريف الاعلان مصاريف رأسمالية مستديمة ، مثل انشاء لوحات من الصاج ، أو إنشاء اعلان كهربائى فى أعلى مبنى ، ويجب حينئذ أن تخضع لنظام الاستهلاك السنوى .

٣٩٢ — **أساس الاستهلاك** : يجرى الاستهلاك على أساس القيمة الاسمية للأصل المستهلك ، (أى ثمن تكلفته ، من ثمن شراء ومصاريف أنفقت عليه حتى أصبح صالحا للاستعمال) ، بصرف النظر عما يطرأ من التغير على قيمته السوقية الحقيقية فى حالة ارتفاع الأسعار أو انخفاضها ، وإن كان الاستهلاك على أساس الاستعاضة عن الأصل التالف بغيره (أى الاستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية) أقرب إلى تحقيق العدالة وإلى الفكرة الاقتصادية السليمة . ويسمح المشرع فى بعض الدول ، عند انخفاض قيمة النقود . باعادة تقويم أصول المنشأة على أساس قيمتها السوقية ، وباعتبار مقابل الفرق بينها وبين القيمة الاسمية ربحا غير خاضع للضريبة، وترحيله فى حساب احتياطى خاص يستعمل فى شراء الأصول الجديدة المرتفعة القيمة عند هلاك الأصول القديمة (كما فعل المشرع الفرنسى فى السنوات ١٩٤٦ ، ١٩٤٨ ، ١٩٤٩) ، وتظهر فائدة مثل هذا التشريع بالأخص بالنسبة لشركات الملاحة والطيران .

٣٩٣ — طرق حساب الاستهلاك : يبدو أن أبسط طريقة لحساب قسط الاستهلاك هى اثبات القيمة الفعلية لكل أصل من الأصول القابلة للاستهلاك عند اجراء الجرد السنوى ، ومقارنة هذه القيمة بالقيمة التى كانت مقدرة للأصل فى الميزانية السابقة ، واستخراج الفرق بينهما . فهذا الفرق هو عبارة عن النقص الفعلى الذى أصاب الأصل أثناء السنة ، وهو الذى يجدر خصمه من أرباح السنة كاستهلاك .

ولكن هذه الطريقة من الصعب الاعتماد عليها ، لهذا جرى العمل على إفتراض مدة معينة لصلاحية كل أصل من أصول المنشأة ، وتوزيع قيمة الأصل على هذه المدة . فاذا كان عمر آلة ما عشر سنوات مثلا ، استهلكت قيمتها على عشرة أقساط سنوية ، مع مراعاة زيادة قسط الاستهلاك أو تخفيضه ، إذا كانت المنشأة قد شغلت آلاتها أكثر من المعتاد بسبب رواج طارىء ، أو أقل من المعتاد بسبب اضراب العمال مثلا .

وقد جرى العمل فى كل الدول على وضع جداول ببيان الأصول المختلفة التى يلحقها الاستهلاك ، مع توضيح النسبة المخصصة للاستهلاك عن كل أصل من هذه الأصول . وهذه الجداول تعدل من وقت إلى آخر تبعا للظروف .

وفى مصر أصدرت مصلحة الضرائب عدة منشورات وتعليمات (١) أوردت فيها بعض النسب المئوية الخاصة باستهلاك أنواع الأصول الأكثر انتشارا فى المنشآت المصرية ، جمعتها فى تعليمات تفسيرية ألحقتها بالتعليمات التفسيرية رقم ٨ (على المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) (٢) .

---

(١) منشور رقم ٣٠ فى ١٦ أكتوبر سنة ١٩٣٩ ، وملحقه فى ٢١ أكتوبر سنة ١٩٣٩ ، وتعليمات الأرباح رقم ٢ فى ١٦ نوفمبر سنة ١٩٤٠ ، وتعليمات الأرباح فى ٢ /٨/ ١٩٤١ ، وتعليمات فى ١/١٢/١٩٤١ ، وتعليمات فى ٢٤/٦/١٩٤٢ .

(٢) تعليمات تفسيرية رقم ٨ تحل محل النشرات : ٢ و ١١ و١٧ و ٢٠ و٢١ و ٢٢ —

ويلاحظ أن النسب المذكورة نسب تقديرية ، لاتحول دون اتباع النسب التى جرى عليها العرف ، مع تعديلها بما يتفق ومدى الاستعمال لكل أصل من أصول المنشأة ، وما قد يتعرض له من تلف طارىء بسبب ظروف استثنائية (١) .

= و٢٤ و٢٥ و٢٩ و٣٠ من تعليمات الأرباح التجارية والصناعية .

وفيما يلى نسب الاستهلاك الواردة فى هذه التعليمات :

— الأثاث : ٦ ٪ — أثاث اللوكاندات والمطاعم والمقاهى ، الفضيات المستعملة بالفنادق والمستشفيات : ٥ر١٢ ٪ — الصينى والأدوات الزجاجية وما فى حكمها : بنسبة الكميات الباقية منها بموجب الجرد إلى الكميات الأصلية التى اعتبرت أساسا لقيمة هذه الأصول — البياضات المستعملة بالفنادق والمستشفيات : (١) باعادة التقدير ، (٢) بمقدار مايشترى من البياضات لتحل محل التى أصبحت غير قابلة للاستعمال عن ألا تزيد المشتريات عن نصف عدد الكمية الموجودة أصلا وألا تزيد قيمتها عن قيمة الكمية المستهلكة .

— آلات قطع الاخشاب، أدوات معامل الغازوزة : ٦ ٪ — براميل وصناديق وزجاجات : باعادة التقدير .

— آلات السينما (موتورات ، وأدوات كهربائية) : ٢٠ ٪ — آلات السينما (جهاز العرض) : ١٥ ٪ .

— آلات خرط ، آلات تجليخ ، آلات للقياس ، موازين هندسية : ٦ ٪ .

— موازين مياه : ٥ ٪ — شواخص ، قامات هندسية : ٥ر١٢ ٪ — أشرطة مقاس : ٥ر٧ ٪ — خيم : ٢٠ ٪ — طلمبات مياه ، خلاط خرسان : ٦ ٪ .

— تركيبات نيون لايت : ٥ر١٢ ٪ — آلات صناعة الموبيليات ، آلات معامل الألبان ، ثلاجات ومعامل تبريد : ٦ ٪ .

— آلات تجهيز الأقمشة ، آلات غزل ونسيج : ١٠ ٪ — آلات صناعة الجوارب : ٦ ٪ — الكرتون المستعمل فى مصانع الغزل والنسيج : ٢٥ ٪ .

— آلات كبريت : ٦ ٪ — آلات كاتبة ، آلات حاسبة : ٥ر١٢ ٪ .

— آلات طباعة : ٦ ٪ — ماكينات طباعة : ١٠ ٪ — عامود وعجلة سير ماكينات الطباعة : ٥ ٪ — حروف الطباعة : ٢٠ ٪ — آلات تجليد ، مسبك خاص بالمطابع : ١٠ ٪ — آلات مخابز : ٥ر٧ ٪ — ثمن شراء حق التأليف : ٥ ٪ .

— سيارات أمنيبوس ، سيارات تاكسى : ٢٥ ٪ سيارات لورى : ٢٠ ٪ — كاميونات : ٢٥ ٪ — عربات خيل ، كارتات : ٦ ٪ . =

وبعض الأصول (كحيوانات الجر والحمل) لا تستهلك بنسب مئوية من قيمتها نظرا لطبيعتها الحية، وارتفاع قيمتها المطردة فى بدء حياتها ، ثم هبوط تلك القيمة كلما تقدمت بها السن ، لذلك تتبع مصلحة الضرائب فى حساب الاستهلاك بالنسبة لها ، إعادة تقدير قيمتها على أساس ما تساويه فعلا فى السوق ، والفرق الناتج من إعادة التقدير ، سواء أكان ربحا أم خسارة ، يدخل فى حساب الأرباح والخسائر ، مع ملاحظة إضافة قيمة النتاج أن وجد (٢) . والواجب أن يعاد تقدير هذه الأصول عند الجرد على أساس سعرها الدفترى ، وليس على أساس سعرها فى السوق ، حتى لا يكون لتقلبات سعر السوق أى تأثير مضلل على نتائج المنشأة (٣) .

٣٩٤ — طريقة القسط المتناقص : هناك طرق مختلفة لحساب الاستهلاك، وتأخذ مصلحة الضرائب فى مصر بطريقة «الاستهلاك بطريق القسط المتناقص»(٤)

= — رفاصات : ٥ ./ من تكاليف الانشاء ، وإذا اشتريت فيقدر عمرها المحتمل أن تستعمل فيه ، وتؤخذ نسبة مئوية موازية له لاستهلاكها فيه .

— مراكب شراعية وذهبيات : ٣ ./ من تكاليف الانشاء ، وإذا اشتريت فيقدر عمرها المحتمل أن تستعمل فيه ، وتؤخذ نسبة مئوية موازية له لاستهلاكها فيه .

— تستهلك تكاليف انتاج الافلام السينمائية ذات القصة الطويلة على مدة أقصاها ثلاث سنوات من بدء عرض الفيلم ، بحيث تستهلك التكاليف بالكامل من ايرادات السنة الاولى للمحاسبة ، فان لم تكف استهلك الباقى من ايرادات السنة الثانية ، فايرادات السنة الثالثة . أما تكاليف الافلام الاخبارية فتستهلك على مدة سنة واحدة (ملحق الكتاب الدورى رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ١٨/٧/١٩٦٤ لمصلحة الضرائب) .

(١) بالصفحة السابقة — حكم لمحكمة الاستئناف المختلطة فى ٢٠ يونيه سنة ١٩٤٩ .

(٢) تعليمات الأرباح لمصلحة الضرائب ، رقم ١١ بتاريخ ١٩ يونيه سنة ١٩٤٠ .

(٣) دراسات فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، الكتاب الأول ، للدكتور دولار على ومحمد حمدى الشار ، ١٩٥٢ ، ص ٣١٦ .

(٤) Reducing instalment, or diminishing ba auce method.

فتحسب النسبة المقررة للاستهلاك على الرصيد لا على الأصل ، فاذا كانت نسبة الاستهلاك المقررة ١٠٪ مثلا فانها فى أول سنة تحسب باعتبار ١٠٪ من الأصل، وفى السنة الثانية تحسب باعتبار ١٠٪ من الرصيد وقدره ٩٠٪ أى تكون ٩٪ من قيمة الأصل ، وهكذا . وتبرر ذلك بأن الأصل لا تنعدم قيمته تماما حتى عند نهاية المدة المقررة لصلاحيته .

٣٩٥ — **طريقة القسط الثابت** : على أن مصلحة الضرائب أصدرت فى ٣ أغسطس سنة ١٩٤٣ تعليمات تقضى بأنه إذا كانت احدى المنشآت قد جرت على على استهلاك أصولها الجائز استهلاكها على طريقة القسط الثابت (١) ، وأيدها فى ذلك العرف التجارى ، سمح لها بالاستهلاك على هذه الطريقة إذا طلبت ذلك ، ولم تكن قد قبلت فيما سبق حساب الاستهلاك على أساس طريقة القسط المتناقص، وذلك لأن القانون لم يقيد حساب الاستهلاك بطريقة معينة ، بل ترك الأمر لما يقضى به العرف ، ولما تقضى به طبيعة كل صناعة وتجارة . والمهم فى ذلك ألا يتجاوز مايخصم لهذا الغرض قيمة الاستهلاك الحقيقى ، وأن يكون أساس الاستهلاك قيمة الأصل عند شرائه .

وطريقة الاستهلاك هذه قائمة على أساس استعمال عادى ، فاذا ثبت أن الاستعمال غير عادى زيدت نسبة الاستهلاك .

---

(١) Fixed instalment, or straight line method.

وتتلخص طريقة القسط الثابت ، كما سبق أن أشرنا، فى تقسيم قيمة تكاليف الأصل بالتساوى على عدد السنوات المقدرة لاستمراره فى الانتاج، بعد خصم قيمة ما ينتظر أن يتبقى من الأصل فى نهاية المدة المحددة للانتاج . فاذا فرض أن قيمة تكاليف الأصل ١٠٥٠ جنيها وأن قيمته فى نهاية المدة المذكورة كخردة : ٥٠ جنيها . وأن المدة المحددة لاستمرار الأصل فى الانتاج عشر سنوات ، فان قسط الاستهلاك السنوى يكون : (١٠٥٠ — ٥٠) ÷ ١٠ = ١٠٠ جنيه .

هذا فيما يتعلق باستهلاك أصول المنشأة ، وهو المعروف « بالاستهلاك الصناعى » على ما سبق ذكره .

٣٩٦ — **الاستهلاك المالى** : هذا نوع آخر من الاستهلاك ، يتلخص فى قيام المنشأة بتسديد قيمة ما عليها من ديون أو قيمة رأس مالها أثناء حياتها .

أما تسديد الدين فلا يعد تكليفا على أرباح الاستغلال ، لأنه عند عقد القرض لا تضم قيمته إلى أرباح المنشأة ، وعلى ذلك فان تسديده لا يخصم من الأرباح سواء حصل التسديد دفعة واحدة أو على أقساط . أما فوائد الدين فتحمل لحساب الأرباح والخسائر .

كذلك لا يخصم من الأرباح قيمة الاسهم وحصص رأس المال التى تسدد ، لان تسديد رأس المال عبارة عن رده لأصحابه ، ويترتب عليه تخفيض فى رأس المال .

على أن الأحكام السابقة لا تسرى على شركات الامتياز إذا كان عليها أن ترد فى نهاية مدة الامتياز إلى السلطة مانحة الامتياز ما يكون لديها من ممتلكات ومنشآت بغير مقابل . ففى هذه الحالة يخصم من الربح الإجمالى ما يلزم لاستهلاك السندات وأسهم رأس المال ، على أنه لا يسمح لتلك الشركات بأن تخصم إلى جانب قسط الاستهلاك المالى قسط الاستهلاك الصناعى ، مقابل نقص قيمة الآلات والعدد ، إلا بقدر ما يلزم من التجديد أثناء مدة الامتياز .

٣٩٧ — **خصم قسط الاستهلاك ولو لم يطلبه الممول** : الاستهلاك خسارة حقيقية واجبة الخصم من وعاء الضريبة ، حتى ولو أغفل الممول احتسابها ، لان القول بعكس ذلك يؤدى إلى سريان ضريبة الارباح على رأس المال أيضا .

وفى بعض الدول كانجلترا ، لا يسمح بخصم قسط الاستهلاك إلا إذا طلبه الممول فى الإقرار المقدم منه .

٣٩٧ م — تاريخ بداية الاستهلاك : يرى بعض الكتاب أن التاريخ الذى يجب أن يبدأ منه احتساب استهلاك الاصول الثابتة للمنشأة هو تاريخ استعمالها فعلا فى أغراض المنشأة . وليس قبل ذلك ، لأن الممول لم يقتن تلك الأصول بقصد بيعها ، ولكن بقصد استعمالها فى اغراض المنشأة .

ويرى آخرون أنه لما كان استهلاك الأصول هو مقدار النقص التدريجى الذى يصيبها ، وهذا النقص كما يكون نتيجة الاستعمال ، قد يكون أيضا نتيجة مرور الزمن ، أو ظهور مخترعات جديدة تقلل من كفاية الأصل الإنتاجية ، وتجعل استمرار استعماله فى المنشأة غير اقتصادى ، فإن الاستهلاك لا يبدأ دائما من تاريخ استعمال الأصول الفعلى ، وإنما يجوز أن يبدأ قبل هذا التاريخ، فيسمح باحتساب استهلاك الآلات من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال، إذ أنها تتعرض من هذا التاريخ للنقص الفعلى فى قيمتها نتيجة الصدأ وغيره من العوامل التى تؤثر فيها بمرور الزمن . ويسمح باستهلاك المبانى من تاريخ اعدادها للاستعمال ، والمسألة على كل حال موضوعية ، تقتضى بحث كل حالة على حدة وتقدير ظروفها ، وتطبيق ما جرى عليه العرف بالنسبة لكل نوع من الأصول .

وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى الأخير(١) .

٣ - الضرائب

٣٩٨ — نصت المادة ٣٩ (٣) على خصم الضرائب التى تدفعها المنشأة ما عدا ضريبة الأرباح التى تؤديها طبقاً لهذا القانون ، ولفظ الضرائب هنا يشمل الضرائب والرسوم ، ويقصد منه الضرائب والرسوم التى تعتبر تكليفا على الربح ،

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم ٢٥ على المادة ٣٩ ، لمصلحة الضرائب ، صدرت بتاريخ ١٦ / ١١ / ١٩٦١ .

مصرية كانت أم أجنبية ، كالضرائب الجمركية ، ورسوم الانتاج ، ورسوم التفتيش ، ورسوم السيارات ، ورسوم الدمغة ... الخ[١] ، ولكنه لا يشمل الضرائب التى لا تتعلق بالمنشأة نفسها كالضريبة العامة على الإيراد التى يدفعها صاحب المنشأة ، وضريبة التركات التى يدفعها ورثته .

وقد استثنى المشرع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية التى تؤديها المنشأة فلا تحتسب من بين التكاليف ولاتخصم ، ولفهم ذلك يلاحظ أن ضريبة الأرباح عن سنة ما تدفع أثناء السنة التالية فالضريبة على أرباح سنة ١٩٦٤ تدفع أثناء سنة ١٩٦٥ ، هذه الضريبة التى دفعت أثناء سنة ١٩٦٥ لا يجوز خصمها من أرباح سنة ١٩٦٥ عند حساب ضريبتها ، ذلك لأن ضريبة الأرباح تعتبر فى الحقيقة استعمالا للدخل ، وليست تكليفا عليه .

٣٩٩ — وهناك ضرائب أخرى كانت أو لا تزال مفروضة على الأرباح التجارية والصناعية فما حكمها ؟

(ا) — من ذلك الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التى كانت مفروضة بالقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ، وقد اختلفت الآراء بشأنها ، وحسم المشرع الخلاف بأن أصدر نصا تفسيريا للفقرة (٣) من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (هو القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٤٤) ، بعدم اعتبارها من التكاليف ، وبالتالى عدم جواز خصمها من الأرباح .

(ب) — والضريبة الإضافية على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لصالح المجالس البلدية والقروية (الآن مجالس المدن وفى بعض الأحوال مجالس المحافظات

---

(١) يرى البعض خصم الضرائب من حساب السنة التى تدفع خلالها ، بينما يرى البعض الآخر خصمها من حساب السنة التى « تستحق » فيها ، إذ ليس هناك ما يدعو — فيما يتعلق بخصم الضرائب — إلى مخالفة قاعدة خصم التكاليف من حساب السنة التى « تستحق » فيها .

والمجالس القروية) ، المقررة بالقانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠ ، وقد اختلفت بشأنها هى الأخرى الآراء ، فقال البعض بعدم جواز خصمها على اعتبار أنها ضريبة تكميلية لضريبة الأرباح ، يسرى عليها ما يسرى على ضريبة الأرباح . وقد أخذت بهذا الرأى مصلحة الضرائب (منشور رقم ١٣٤ بتاريخ ١٩٤٨/٢/٣)، بعد أن كانت أجازت خصمها (منشور ١١٦ بتاريخ ١٩٤٦/١/٢٦) ، وقال البعض الآخر بخصمها على اعتبار أنها ضريبة مستقلة من حيث أغراضها عن ضريبة الأرباح ، أما كونها تحدد على أساس نسبة معينة من الضريبة الأصلية فلا يكفى لاعتبارها متممة لها ، ولو أن المشرع أراد عدم خصمها لنص على ذلك صراحة ، كما فعل بالنسبة للضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية ، وخاصة لأن القانون الذى فرض الضريبة الإضافية صدر بعد القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٤٤ الذى قضى بعدم جواز خصم الضريبة الخاصة .

أما القضاء ، فقد صدرت منه أحكام لا تؤيد خصم الضريبة الإضافية ، وأخرى تجيزه كحكم محكمة الاستئناف المختلطة بتاريخ ٢٠ يونيه سنة ١٩٤٩ (١) ، وقد فصلت محكمة النقض فى هذا الموضوع فى عدة أحكام لها : بتاريخ ٢٥ يونيه سنة ١٩٥٣ و ٢٥ فبراير و ٢٥ مارس سنة ١٩٥٤ (٢) ، باعتبار الضريبة الاضافية وعوائد البلدية فى حكم التكاليف الواجب خصمها من الأرباح .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب بناء على ذلك تعليمات تفسيرية رقم (٢) للمادة

---

(١) فى قضية شركة البوستة الخديوية (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ٤ ، مبدأ ٦١٩ ، س ٣٣٤) السابق ذكره بهامش الفقرة رقم ٣٨٤ ، ص ٤٢١ فيما سبق .

(٢) حكم ١٩٥٣/٦/٢٥ : المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ٨ ، مبدأ ١١٣٤ ، ص ١٢٦ — وحكم ٢٥ فبراير سنة ١٩٥٤ فى مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، س ٥ ، ص ٥٥٠ — وحكم ٢٥ مارس سنة ١٩٥٤ فى نفس هذه المجموعة الأخيرة ، ص ٦٢٩ .

٣٩ لتحل محل المنشورين رقم ١١٦ و ١٣٤ جاء بها أن الضريبة الإضافية والرسوم البلدية تعتبر من التكاليف الجائزة الخصم من الأرباح(١).

٤٠٠ — ضريبة الأرباح الأجنبية : إذا دفعت منشأة أجنبية تعمل بمصر ضريبة إيراد للدولة الأجنبية عن أرباحها التى حققتها فى مصر تطبيقاً لقوانين الدولة الأجنبية التى تتبعها ، فان البعض يرى أن هذه الضريبة لا تخصم من أرباح تلك المنشأة عند حساب ضريبة الأرباح المصرية، لأنها لا تعتبر تكليفاً على الربح (٢). ويرى البعض الآخر، بحق، خصمها لأن النص لم يستثن غير ضريبة الأرباح المصرية (٣).

٤ ـ التبرعات والإعانات

٤٠١ ـ رأينا أن المادة ٣٩/٤ تنص على أنه : « اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٤٨ تعد فى حكم التكاليف التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة المصرية والتى يكون مركزها بمصر على ألا تتجاوز قيمتها ٣ ٪ من الربح الصافى لكل منشأة » .

---

(١) جاء فى التعليمات التفسيرية رقم ٢ المشار اليها : قررت الفقرة (٣) من المادة ٣٩ مبدأ عاما هو اعتبار الضرائب التى تدفعها المنشأة من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة ، ولم تستثن من هذه القاعدة العامة إلا ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . وعلى هذا، ولعدم جواز القياس على الاستثناء فان الضريبة الإضافية والرسوم البلدية تعتبر من التكاليف الجائزة الخصم من الأرباح. ونصت على ذلك أيضا الفقرة « أولا » من المنشور رقم (٢) لسنة ١٩٥٤ (بتاريخ ٢٣ مارس سنة ١٩٥٤) من منشورات مصلحة الضرائب بمبادىء النقض فى تفسير قوانين الضرائب .

(٢) وفى هذا المعنى حكمت محكمة المنصورة الابتدائية المختلطة بتاريخ ١٦ يونيه سنة ١٩٤١ (مبادىء القضاء فى الضرائب ، للأستاذ محمد عبد الحميد السكرى ، مبدأ ٤٨١ ، ص ١٣٠) .

(٣) حكم لمحكمة الاستئناف المختلطة بتاريخ ٧ يونيه سنة ١٩٤٧ (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف ، ج ١ ، م ١٥٥ ، ص ٤٤٢ ــ وحكمها بتاريخ ٢٠ يونيه سنة ١٩٤٩ فى قضية شركة بواخر البوستة الخديوية المشار اليه بالهامش (١) من الصفحة السابقة .

والأصل فى التبرعات والإعانات التى تدفعها المنشأة فى المناسبات المختلفة أنها تعتبر استعمالا للدخل وليست تكليفاً عليه، إذ لا يستوجبها الحصول على الدخل. وذلك إلا إذا أريد بها الدعاية للمنشأة فتصبح من قبيل الإعلان ويسرى عليها حينئذ ما يسرى عليه ، على أنه ليس من السهل التمييز بين التبرع الذى يعتبر من قبيل الإعلان والذى لا يعد كذلك .

وقد ترددت مصلحة الضرائب فى احتساب أو عدم احتساب التبرعات من بين التكاليف ، وانتهى الأمر بتدخل المشرع فأضاف إلى المادة ٣٩ الفقرة (٤) المذكورة بالقانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ ، كما ذكرنا .

ويشترط لاعتبار التبرعات والإعانات فى حكم التكاليف الواجبة الخصم من الربح توافر ثلاثة شروط :

(١) أن تكون قد دفعت لهيئات خيرية أو مؤسسات اجتماعية ، فلا تخصم إذا كانت قد دفعت لهيئات سياسية كأحزاب ، أو لأفراد(١).

---

(١) اعتبرت مصلحة الضرائب « هيئة التحرير » من الهيئات التى ينطبق عليها النص ، فهى معترف بها من الحكومة المصرية ، مركزها بمصر، وتقوم بنشاط يتناول نواح اجتماعية وجدية، ولذلك أجازت اعتبار التبرعات التى تدفعها بعض المنشآت لها من التكاليف الجائز خصمها فى الحدود وبالشروط الواردة فى الفقرة (٤) من المادة ٣٩ (تعليمات تفسيرية رقم ١٥ على المادة ٣٩ — تحل محل التعليمات الصادرة فى ٢/٥/١٩٥٤) .

التبرعات والاعانات المدفوعة لمشروع إنقاذ آثار النوبة — صدر فى ١٢ يونيه سنة ١٩٦١ القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٦١ باعتبار التبرعات والاعانات المدفوعة لمشروع انقاذ آثار النوبة (نتيجة إنشاء السد العالى جنوب أسوان) أيا كانت قيمتها فى حكم التكاليف الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ونص على عدم احتساب هذه التبرعات والاعانات فى نسبة الثلاثة فى المائة الواردة فى المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليها .

وقد امتد هذا الاعفاء إلى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، والضريبة العامة على الإيراد، كما سنرى فى موضعه ، وجعل الإعفاء يسرى ابتداء من ٨ مارس سنة ١٩٦٠ .

(٢) أن يكون مركز هذه الهيئات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية موجودا في مصر ، وأن يكون معترفا بها من الحكومة المصرية .

(٣) ألا تتجاوز قيمة هذه التبرعات والإعانات ثلاثة في المائة من الربح السنوي الصافي للمنشأة .

٥ ـ المبالغ المستقطعة لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش

٤٠٢ — كانت بعض المنشآت قد درجت ، وخاصة بعد صدور القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٤٤ ، ومن بعده المرسوم بقانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٢ بشأن عقد العمل الفردي، اللذين أوجبا على أصحاب الأعمال أن يؤدوا لعمالهم مكافآت من الخدمة السابقة ، على الارتباط مع عمالها وموظفيها بتنفيذ أنظمة خاصة ، تكفل لها الوفاء بالتزاماتها قبل العمال عند فسخ العقد أو انتهائه . ولما صدر القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ ، الذي أنشأ صندوقا للتأمين وآخر للادخار للعمال الخاضعين لأحكام المرسوم بقانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٢ ، المشار إليه[1]، وجعل الاشتراك إلزاميا في الصندوقين بالنسبة إلى كل صاحب عمل، وإلزاميا في صندوق الادخار بالنسبة إلى كل عامل ، لم يلغ الصناديق والأنظمة الخاصة التي كانت موجودة وقت العمل به، والتي كانت ترتب للعمال امتيازات تكميلية، بل وأجاز لأصحاب الأعمال أن ينشئوا ـ فضلا عن الاشتراك في الصندوقين المشار اليهما ـ صناديق إدخار خاصة، أو نظما التأمين والمعاشات ترتب للعمال امتيازات تكميلية. وجرت مصلحة الضرائب منذ سنة ١٩٤٠ على اعتبار المبالغ التي تستقطعها المنشآت من أموالها أو أرباحها سنويا وترحلها إلى صندوق الادخار الخاص أو

---

(١) اعتبر القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ الصندوقين المشار اليهما شخصا معنويا مستقلا أطلق عليه اسم : « مؤسسة التأمين والادخار للعمال » ، راجع الهامش (١) ، ص ٢٠٣ ، فيما سبق .

صندوق المعاش الخاص ، رغبة فى تكوين المال اللازم لتعويض الموظفين والعمال عند خروجهم أو انتهاء مدة خدمتهم ، من التكاليف الجائزة الخصم عند تحديد الأرباح التى تسرى عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وفقاً لأحكام المادة ٣٩ من القانون متى توافر شرطان :

(الأول) أن تكون هناك لائحة خاصة للصندوق تبين حقوق المشتركين فيه وتكون جزءا مكملا لعقد العمل .

(الثانى) أن يكون للصندوق شخصية مستقلة عن شخصية المنشأة بحيث لا تحتفظ المنشأة بملكية أموال الصندوق وحرية التصرف فيها ، ولا تملك اعادتها إلى أموالها الخاصة ، ويجب أن يظهر هذا الحساب مستقلا فى جانب الخصوم من الميزانية ويكون مقابله فى جانب الأصول معينا بطريقة مستقلة عن باقى أموال المنشأة .

ولما كان قيام بعض المنشآت بإفراد حساب خاص لأموال صندوق الادخار والمعاشات لا يترتب عليه نشوء شخصية معنوية للصندوق ما لم يثبت ذلك بمقتضى نص فى القانون ، وحيث أن قيد مكافآت ترك الخدمة وتعويضات الموظفين والعمال فى حساب صندوق الادخار أو المعاشات لا يترتب عليه بهذا الوضع خروجها من ذمة المنشأة ، ومن ثم لا تعتبر مصروفا واجب الخصم ولا يكون قيدها فى هذا الحساب سوى نوع من الاحتياطى .

ولما كان الجزء الثانى من الفقرة (٤) من المادة ٣٩ ينص على أن المبالغ التى تأخذها الشركات أو المنشآت من أرباحها لتغذية الاحتياطى على اختلاف أنواعه ، أو لتكوين مال احتياطى خاص يعد لتغطية خسارة محتملة أو لمنح المستخدمين والعمال مكافآت يزيد مجموعها السنوى عن مرتب شهرين لا تخصم من مجموع الأرباح التى تسرى عليها الضريبة ، فان أقساط المكافأة تعتبر نوعا من

الاحتياطيات التى لم تخرج من ذمة المنشأة ما دام الصندوق يفتقر إلى الشخصية المعنوية(١) ، الأمر الذى يخالف ما استقر عليه العمل ، ولتصحيح هذا الوضع أضاف المشرع إلى المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فقرة جديدة برقم (٥) بمقتضى القانون رقم ٣٨٦ لسنة ١٩٥٦ ، اعتبر فيها من التكاليف الجائز خصمها : « المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها من الأنظمة بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت لهذا النظام يقابل التزامها بمكافآت نهاية الخدمة وأن تكون أموال هذا النظـــــام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص». ونص المشرع على أن يعمل بهذه الفقرة من تاريخ العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ولما صدر بعد ذلك قانون التأمينات الاجتماعية (بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩) ، نص فيه على أن التأمين فى مؤسسة التأمينات الاجتماعية (٢) إجبارى بالنسبة لأصحاب الأعمال والعمال . (م ١٨ من قانون التأمينات الاجتماعية)، ولم يعد هناك مجال لتطبيق النظام السابق إلا فى حالات استثنائية(٣).

---

(١) فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى بمجلس الدولة رقم ١٧٠ فى فبراير سنة ١٩٥٦ (مجموعة المبادىء القانونية ــ نصف السنة التاسعة والسنة العاشرة ، رقم ٣٥ ، ص ٥٨) .

(٢) التى حلت محل « مؤسسة التأمين والادخار للعمال» ، المنشأة بمقتضى القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ ، والتى تحولت فيما بعــد إلى الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » ، بمقتضى القرار بقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٦٣ .

(٣) أجاز القانون إعفاء أصحاب الأعمال المرتبطين مع عمالهم بأنظمــة معاشات أفضل ، من الاشتراك فى تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة ، وذلك استثناء من حكم المادة ١٨ من قانون التأمينات الاجتماعية ، المشار اليها فى المتن ، على أن يتقدموا بطلب ذلك خلال شهرين من تاريخ العمل بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٦١ (وهو أول يناير سنة ١٩٦٢)، ويمنح الإعفاء =

كذلك لما صدر قانون التأمينات الاجتماعية الجديد بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ ، نص فيه (م ٤) على أن التأمين فى الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية وفقاً لأحكامه الزامى بالنسبة إلى جميع أصحاب الأعمال والعاملين لديهم.

٤٠٣ — **اشتراكات التأمينات لصالح العمال** : ومن جهة أخرى تعتبر من التكاليف وتخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الاشتراكات الشهرية التى نص القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ ، على أن يؤديها أصحاب الأعمال إلى « مؤسسة التأمين والادخار للعمال » ، ومن بعده قانون التأمينات الاجتماعية (الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩) إلى «مؤسسة التأمينات الاجتماعية» ، ثم قانون التأمينات الاجتماعية الجديد (الصادر بالقرار رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤) إلى «الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية» عن العاملين لديهم بواقع نسب معينة(١)

= بقرار من مجلس إدارة مؤسسة التأمينات الاجتماعية (م ٧٨ من قانون التأمينات الاجتماعية معدلة بالقرارين بقانونين رقم ١٤٣ و ٥٥ لسنة ١٩٦١) .

(١) فيما يلى النسب المئوية المشار اليها :

ا — القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ : ٢ ٪ من الأجور الإجمالية للعمال المشتركين فى صندوق التأمين (م ٢٠ « ا ») ، ٥ ٪ من الأجور الإجمالية للعمال المشتركين فى صندوق الادخار (م ٢٨ «ب») .

ب — قانون التأمينات الاجتماعية (الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩) : ٣ ٪ من الأجور ، لتأمين إصابات العمل (م ٢١ «٢») و ١٤ ٪ من الأجور لتأمين الشيخوخة والعجز والوفاة (م ٥٥ معدلة بالقرار بقانون رقم ١٤٣ لسنة ١٩٦١ ، وكانت النسبة قبل التعديل كالآتى : ٥ ٪ من الأجور لتأمين الشيخوخة (م ٥٦ « ا ») و ٢ ٪ من الأجور لتأمين العجز والوفاة (م ٦٦ « ا ») .

حـ — قانون التأمينات الاجتماعية الجديد (الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤): ٣ ٪ من الأجور لتأمين إصابات العمل (م ٢٠ « ا ») و ٤ ٪ من الأجور للتأمين الصحى (م ٤٨ « ا ») و ٢ ٪ منها للتأمين ضد البطالة (م ٦٣ « ا ») و ١٤ ٪ منها لتأمين الشيخوخة والعجز والوفاة (م ٧٥) .

من أجورهم بينها كل قانون من القوانين المشار اليها . وذلك بعد التحقق من صحتها بالرجوع إلى السجلات والمستندات المؤيدة لها .

٤٠٤ — *مكافأة ترك الخدمة* : إذا قام صاحب المنشأة بنفسه بدفع مكافأة ترك الخدمة لمستخدميه وعماله ، فانها تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة ، وتخصم المكافأة المدفوعة فعلا ، ولو تجاوزت القدر المقرر قانوناً . ذلك لأن هذا القدر ليس سوى حد أدنى لما يجب دفعه (١) .

* * *

تلك هى التكاليف التى أشار اليها المشرع صراحة ، ولكنها، كما سبق القول ، وردت على سبيل المثال لا الحصر ، والمادة ٣٩ تنص على أن يخصم من الربح الاجمالى جميع تكاليفه ، ونذكر فيما يلى بعض التكاليف التى تخصم ولو أن القانون لم يذكرها صراحة .

§ ٢ — التكاليف الأخرى

١ — المرتبات والأجور

٤٠٥ — تعتبر مرتبات الموظفين والمستخدمين وأجور العمال فى المنشأة مقابل عملهم المتصل بالاستغلال من بين التكاليف الواجب خصمها من الربح . وإذا كان بعض العمال يعملون فى المنشأة وفى منزل صاحبها قسمت أجورهم بينهما بنسبة عملهم فى كل منهما .

والأجور والمرتبات سواء أكانت شهرية أم أسبوعية أم يومية ، وسواء دفعت كلها نقدا أم جزء منها نقدا والآخر عينا ، وسواء صرفت كلها أم بعضها

---

(١) بهذا تأخذ مصلحة الضرائب (راجع التعليمات التفسيرية رقم ٤ على المادة ٣٩) .

على شكل نسبة من رقم الأعمال أو من صافى الربح ، والمبالغ التى تعطى للعمال والموظفين والمستخدمين عن أعمالهم الإضافية أو كإعانة غلاء أو كعمولة على المبيعات (١) وكذا المكافآت السنوية بشرط ألا يزيد مجموعها السنوى على مرتب شهرين (مادة ٣٩ ، الشق الثانى من الفقرة (٤) معدلة بالقانون ١٣٨ لسنة ١٩٤٨) (٢) . كل هذه تعتبر من التكاليف وتخصم من الربح الإجمالى وتخضع

---

(١) تعتبر قيمة ما تساهم به المنشآت فى تكاليف وجبات الطعام التى تقدم لعمالها من المزايا العينية التى يحصل عليها العمال ، ويجوز تحميل حساب الأرباح والخسائر بها على أن تسوى مع الأجور عند احتساب الضريبة على المرتبات والأجور على أجور عمالها ، وهذا ما تجرى عليه مصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية رقم ٧ على المادة ٣٩ من القانون) .

(٢) يلاحظ أن المقصود بمرتب الشهرين المشار اليه فى الفقرة قبل الأخيرة من المادة ٣٩ هو المرتب الأصلى مضافا اليه علاوة غلاء المعيشة ، وما يشبهها من إيراد خاضع الضريبة على المرتبات والأجور ، أما مايزيد على مرتب الشهرين على هذا الأساس فيرد إلى الأرباح وتحسب عليه ضريبة الأرباح كنص القانون ، (تعليمات تفسيرية رقم ١٧ على المادة ٣٩ من القانون) .

— ولم تكن المادة ٣٩ تحتوى عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أى نص يحدد المكافآت السنوية التى يجوز خصمها من وعاء الضريبة بمرتب شهرين ، ونشأ عن ذلك كثير من الخلاف بين الممولين ومصلحة الضرائب ، إذ كان بعض الممولين يلجأ إلى المبالغة فى هذه المكافآت ليقللوا من أرباحهم الصافية ، للتهرب من الضريبة ، وبخاصة الضريبة على الأرباح الاستثنائية ذات السعر التصاعدى ، إذ كلما قل الربح خضع لسعر أقل ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى أخذ على مصلحة الضرائب أنها تتدخل فى الشئون الإدارية للمنشآت وأنه ليس من حقها أن تفعل ذلك ، مما جعل المشرع يعدل الفقرة الأخيرة (وقتئذ) من المادة ٣٩ بمقتضى القانون ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ فأصبحت كالآتى : « أما المبالغ التى تأخذها الشركات أو المنشآت من أرباحها لتغذية الاحتياطى على اختلاف أنواعه أو لتكوين مال احتياطى خاص معد لتغطية خسارة محتملة ، أو لمنح المستخدمين والعمال مكافآت يزيد مجموعها السنوى على مرتب شهرين فلا تخصم من مجموع الأرباح التى تحسب عليها الضريبة » .

ويلاحظ أن هذا النص لايمنع من أن تخصم من وعاء الضريبة، المكافآت المدفوعة فى حدود جملة المرتبات والأجور التى يتقاضاها جميع موظفى المنشأة وعمالها عن شهرين ولوكان بعض الموظفين أو العمال يتقاضى مكافأة تساوى مرتب ثلاثة شهور مثلا ، بينما يتقاضى غيره مكافأة تساوى مرتب شهر .

للضريبة على المرتبات والأجور مادامت تقدم مقابل العمل الذى يقوم به العامل أو الموظف أو المستخدم بناء على عقد العمل الذى يربطه بصاحب المنشأة .

٤٠٦ — وليس لصاحب المنشأة أن يحتسب لنفسه مرتبا ، لأن الربح الذى يجنيه من منشأته هو مكافأته عن عمله ورأس ماله على السواء ، فلا محل لأن يطالب بمكافأة منفصلة عن عمله أو بفائدة منفصلة عن رأس ماله ، وما يسرى على الممول الفرد يسرى أيضا على الشريك المتضامن. لأن قانون الضرائب يعامل شركات التضامن كما لو كانت مجموعة من الأفراد ، كما يسرى على الشريك المتضامن الذى يدير شركة توصية (١) .

وليس هناك ما يمنع الممول من أن يستخدم فى منشأته أولاده أو زوجه

---

(١) ثار الخلاف زمنا حول نوع الضريبة التى يخضع لها مرتب الشريك المتضامن فى شركات التوصية بالأسهم . فذهب البعض ومعهم بعض المحاكم ومصلحة الضرائب ، إلى أن كل ما يحصل عليه الشريك المتضامن مقابل الادارة ، حتى ولو كان فى شكل مرتب ثابت لايخضع لضريبة المرتبات والأجور ، ولا يخصم من الربح الاجمالى باعتباره من التكاليف ، ولكنه يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (محكمة الاستئناف المختلطة فى حكم لها بتاريخ ١٣ يونيه سنة ١٩٤٦) .

وقال البعض الآخر ، وأيدتهم فى ذلك بعض المحاكم ، بأن مرتب الشريك المتضامن فى شركات التوصية بالأسهم يخضع لضريبة المرتبات والأجور ، ويعتبر بالتالى من التكاليف الواجب خصمها من الربح الإجمالى ، على أساس أنه يماثل المكافأة التى يحصل عليها عضو مجلس الادارة المنتدب فى شركات المساهمة .

وقد حسمت محكمة النقض الخلاف فى حكم لها بتاريخ ٢٨ مارس سنة ١٩٤٦ ، يقضى باخضاع مرتب الشريك المتضامن فى شركات التوصية لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

هذا عن الشريك المتضامن ، أما الشريك الموصى فهو ممنوع من الإدارة ، على أن له أن يزاول أى عمل آخر فى الشركة ، كأن يعمل بأقسام البيع أو الحسابات كأى موظف آخر ، وما يتقاضاه فى هذه الحالة من أجر يخضع لضريبة المرتبات والأجور ، ويخصم من الربح الاجمالى كباقى المرتبات والأجور — وقد سبقت الإشارة إلى ذلك عند الكلام على ضريبة القيم المنقولة (ص ١٩٣ ، الهامش «١» فيما سبق) .

أو غيرهم من أقاربه ، وأن يعطيهم أجراً يعتبر من التكاليف ، بشرط أن يثبت أنهم يعملون فعلا فى المنشأة، وأنهم يستولون على مرتباتهم فعلا، وأنها فى حدود أجر المثل . وإذا ثبت أنهم شركاء فى المنشأة ، لا مجرد مستخدمين ، سرت عليهم الأحكام الخاصة بالشركاء .

٢ — مكافأة أعضاء مجلس الإدارة المنتدبين والمديرين :

٤٠٧ — لا يتقاضى أعضاء مجلس الادارة الذين يمثلون العاملين بالشركات (سواء أكانت من شركات القطاع العام أم شركات القطاع الخاص) من الشركة شيئاً سوى مرتباتهم (١) ، وهى تخضع لضريبة المرتبات والأجور ، وتعتبر من التكاليف ، وتخصم من الربح الاجمالى .

أما أعضاء مجلس الإدارة الآخرون فانه ، فيما يتعلق بهم ، يجب التفرقة بين شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص فأعضاء مجلس إدارة شركات القطاع العام يعينون بقرار جمهورى ولا يتقاضون من الشركة سوى مرتباتهم ، وقد يتقاضى بعضهم بدل تمثيل أيضاً ، وهذه كلها تخضع لضريبة المرتبات والأجور ، وتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من الربح الإجمالى أيضاً .

أما أعضاء مجالس إدارة شركات القطاع الخاص. فان ما يعطونه من مكافآت يعتبر استعمالا للربح ، ولا يعتبر من التكاليف ولا يخصم من الربح الإجمالى وتسرى عليه الضريبة على إيراد القيم المنقولة كما سبق أن رأينا، فيما عدا مايستولى عليه أعضاء مجلس الإداره المنتدبون أو المديرون فوق المبالغ التى يأخذها أعضاء مجلس الإدارة الآخرون ، وذلك فى مقابل عملهم الإدارى ، فتسرى عليها ضريبة المرتبات والأجور ، وتعتبر من التكاليف ، وتخصم من الربح

(١) راجع الفقرات ١٩٧ - ١٩٩ ، ص ١٨٩ - ١٩٢ فيما سبق .

الإجمالى ، كل ذلك بشرط ألا يستفيد من هذا الحكم أكثر من عضوين معينين بالاسم ، وبشرط ألا يزيد ما يستولى عليه كل منهما فى السنة عن ٣٠٠٠ جنيه ، سواء أكان ذلك فى شكل مبلغ ثابت ، أم نسبة مئوية من صافى الربح أو من المبيعات ، أم غير ذلك (١).

٣ — أقساط التأمين

٤٠٨ — تعتبر المبالغ التى تدفع كأقساط تأمين فى سبيل المنشأة نفسها تكليفا على الربح ، ويجب خصمها من الربح الاجمالى ،مثال ذلك أقساط التأمين ضد الحريق أو ضد حوادث العمل .

أما أقساط التأمين على حياة الممول فتعتبر استعمالا للربح ، لا تكليفاً عليه ، ولاتخصم من وعاء الضريبة ، لأنها لاتخص المنشأة ذاتها .

٤ — المصاريف القضائية والتعويضات والغرامات

٤٠٩ — **المصاريف القضائية** : تخصم المصاريف القضائية ، كالرسوم القضائية ، وأتعاب المحامى ، من الربح الاجمالى إذا كانت المنازعات والقضايا متعلقة بأعمال المنشأة أو بحقوقها لدى الغير ، كمنع الاعتداء على حقوقها فى علامة مسجلة مثلا (٢) .

---

(١) أفتت الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة (فتوى رقم ١٣٢/١/٣٧ بتاريخ ١٩٦٣/٧/٤) بأن كل ما يحصل عليه رئيس وأعضاء مجالس الادارة فى الشركات المساهمة التى تمتلكها الدولة أو تساهم فيها من مرتبات أو مكافآت أو أتعاب أخرى، يخضع للضريبة على المرتبات والأجور ، لأنهم ليسوا مساهمين ، أما المبالغ التى يتقاضاها رئيس وأعضاء مجالس الادارة فى الشركات المساهمة التى لا تملكها الدولة أو تساهم فيها فتظل خاضعة للضريبة على إيراد القيم المنقولة فى الحدود والأوضاع المقررة فى المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم ٧ المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ١٩٦٤/١٢/٣١) .

(٢) تفرق مصلحة الضرائب المصرية بين المصروفات القضائية ذات الصفة الايرادية ، والمصروفات القضائية ذات الصفة الرأسمالية :

أما إذا كانت القضايا لا تتعلق بأعمال المنشأة ، كالقضايا التى تخص صاحب المنشأة أو مديرها شخصيا، أو كانت متعلقة بناحية من نواحى النشاط غير الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فلا يجوز خصمها .

٤١٠ – **التعويضات** : التعويضات التى يحكم بها على الممول أو مستخدميه لا تخصم من الأرباح إلا إذا كانت ذات علاقة بالمنشأة ، كالتعويض الذى يحكم به لصالح الغير على صاحب المنشأة نتيجة لمسئولية تعاقدية أو تقصيرية وقعت على هذا الغير بسبب نشاط الممول المتصل بالمنشأة .

أما التعويضات التى يحكم بها على الممول أو على مستخدميه بدون أن تكون متصلة بنشاط المنشأة فلا تخصم .

وفيما يتعلق بمصاريف المقاضاة المدنية أو التجارية التى تنفق فى هذا السبيل ، فحكمها حكم التعويضات ذاتها .

٤١١ – **الغرامات** : الغرامات التى قد يحكم بها على الممول بمناسبة مزاولته النشاط التجارى أو الصناعى، كالغرامة التى يحكم بها عليه لمخالفته لشرط من الشروط التى يتطلبها القانون فى المنشأة، وكذلك الغرامات الضريبية وما يتبعها من الجزاءات

= ا) فالأولى ، ومثلها: ما يصرف للمحافظة على حقوق المنشأة وما لها لدى الغير ودفع مسئوليتها عن تصرف من تصرفات موظفيها أثناء تأدية أعمالهم ، أو منع الاعتداء على حقوقها فى علامة مسجلة ، أو المنازعة فى ملكيتها لأحد أصولها، وعلى العموم كل ما من شأنه حفظ حقوق المنشأة الخاصة بموارد ربحها الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، يجوز تحميلها دفعة واحدة لحساب أرباح وخسائر السنة التى صرفت خلالها .

ب) أما المصروفات ذات الصفة الرأسمالية ، ومثلها ما يصرف للحصول على أصل جديد ، أو تجديد حكر مثلا فيجب ان تتبع الأصل الذى صرفت من أجله وتستهلك على حسب نسبة الاستهلاك المقررة له إذا كان الأصل الذى اتبعت له قابلا للاستهلاك ، أما إذا كان غير قابل للاستهلاك كما هو الحال بالنسبة إلى الأراضى ، فان هذه المصاريف تضم إلى قيمة الأصل فى الدفاتر (تعليمات الأرباح لمصلحة الضرائب ، رقم ٢٤ بتاريخ ١٩٤٢/٣/٢٥) .

كزيادة ما لم يؤد من الضريبة ، يرى البعض عدم جواز خصمها على أعتبار أنها نفقات ذات طابع شخصى ، بينما يرى البعض الآخر عكس ذلك على اعتبار أن علة الحكم بالغرامة هنا ، هى نفس علة الحكم بالتعويض المدنى ، وهو وقوع خطأ من جانب الممول .

يضاف إلى هذا ، أنه فيما يتعلق بالغرامات التى قد يحكم بها على الممول بمناسبة مزاولته النشاط التجارى والصناعى ، إننا ما دمنا قد سمحنا بإضافة الأرباح التى يحققها الممول عن طريق غير مشروع كمخالفة أحكام التسعير الجبرى فانه ينبغى خصم الغرامات التى يحكم بها عليه بسبب هذه المخالفة (١) .

أما ما يحكم به على الممول أو على مستخدميه من غرامات فى قضايا جنائية أخرى فلا تخصم من الربح الخاضع للضريبة ، وكذلك المصاريف القضائية التى يتحمل بها الممول فى مثل هذه القضايا .

---

(١) جاء فى التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ١٣ ، على المادة ٣٩ من القانون : أن التعويضات والغرامات والمصاريف القضائية ذات الصفة الارادية — بما فيها أتعاب خبراء الضرائب — تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح متى كان النزاع متعلقا بنشاط المنشأة ، وذلك بشرط ألا تكون تلك المصاريف والتعويضات والغرامات متعلقة بمخالفة جنائية أو بغرامات لها صفة شخصية كغرامات مخالفة قوانين الضرائب والتسعير الجبرى .

وفى مقابل ذلك تدخل التعويضات التى يحكم بها لصاحب المنشأة فى القضايا المتصلة بمزاولة نشاطه فى وعاء الضريبة ، إلا إذا كان التعويض عن هلاك أصل من أصول المنشأة فتسوى قيمة التعويض فى حساب ذلك الأصل ، وعلى ذلك لا تخضع التعويضات التى أديت للمؤسسات التى نكبت فى حريق القاهرة فى ٢٦ يناير سنة ١٩٥٢ للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية متى استخدمتها المؤسسات بأسرها فى إحلال أصول جديدة محل الأصول التى هلكت ، ولاعادة المنشأة إلى ما كانت عليه (فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، رقم ٤٢/١/٣٧ — ٣٥١ بتاريخ ١٩٥٧/٧/١ ، وتعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم ٢٢ على المادة ٣٩ من القانون) .

٥ – الفوائد

٤١٢ – تعتبر من التكاليف وتخصم من الأرباح الفوائد التى تدفعها المنشأة عن المبالغ التى تقترضها بشرط أن يكون القرض حقيقيا وأن يكون لغرض يدخل فى أعمال المنشأة

وقد سبق أن أشرنا إلى أنه لا يجوز للممول أن يحتسب فائدة على رأس ماله وإذا فعل ذلك وجب ضم الفائدة المحتسبة إلى الأرباح الخاضعة للضريبة .

أما الأموال التى يقدمها الشريك فى شركات الأشخاص لشركته زيادة عن حصته فى رأس المال، فيعتبرها البعض قرضا منه إليها يستحق عنه فائدة تخصم من الربح الاجمالى للشركة، ونرى أنها تعتبر جزءا من رأس المال، لأن رأس مال الشريك المتضامن فى نظر قانون الضرائب (خلافا للقانون المدنى مادة ٥٢٢/٢) مطلق، شأنه فى ذلك شأن رأس مال الفرد فى المنشآت الفردية، فله أن يزيده أو ينقصه كيفما شاء وحسبما تقتضيه ظروف العمل بالمنشأة، وليس له أن يتقاضى عن الزيادة فى رأس المال فائدة، وكل فائدة يتقاضاها يجب ضمها إلى أرباحه لتسرى عليها ضريبة الأرباح، وقد سبق أن أشرنا إلى ذلك (١).

٦ – الديون المعدومة

٤١٣ – ذكرنا عند الكلام على خصائص ضريبة الأرباح التجارية، أنه يكفى لسريانها استحقاق الإيراد ولو لم يقبض فعلا . فاذا باع تاجر بضاعة فانه يقيد ثمنها فى حساب السنة التى باعها فيها ولو لم يقبض الثمن فعلا، ويميز التاجر بين ما يقبضه وبين ما يستحق له، بأن يقيد ما يقبضه فى حساب يسمى حساب الصندوق، أما ما يستحق له فيقيده فى حساب الذمات، أو حساب الديون المطلوبة

(١) راجع الفقرة ٢٧٠، ص ٢٩٢، فيما سبق .

للمنشأة ، وتسرى الضريبة على الأرباح المتحصلة عن جميع المبيعات ، سواء ما كان منها مقيداً بحساب الصندوق أو حساب الذمات . وإذا ثبت فى سنة تالية أن بعض الديون أصبح من المستحيل تحصيلها لسبب ما ، كإفلاس المدين ، أو وفاته دون أن يترك مالا يكفى لسداد ديونه ، فتعتبر هذه الديون عندئذ معدومة ، وتعد خسارة يتعين خصمها من أرباح السنة التى يتحقق فيها انعدامها .

وإذا حدث أن حصلت المنشأة فى سنة تالية ديونا سبق إعدامها ، اعتبرت تلك الديون أرباحا وأدرجت فى حساب السنة التى حصلت خلالها (١) .

أما إذا كان الدين مشكوكا فى تحصيله فقط ، فإنه لا يجوز خصمه من الأرباح ، وإذا كونت المنشأة مالا احتياطياً لمقابلة الديون المشكوك فى تحصيلها عندما يتحقق عدم تحصيلها ، فان هذا المال الاحتياطى تسرى عليه الضريبة بمقتضى الشق الثانى من الفقرة (٤) من المادة ٣٩ من القانون ، كما سنرى عند الكلام على الاحتياطيات (٢) .

---

(١) حكم لمحكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٦ أبريل سنة ١٩٥٠ (المبادىء القانونية ، للأستاذ كمال الجرف ، ج ٥ ، مبدأ ٦٩٨ ، ص ١١٧) جاء به : « يخصم من وعاء الضريبة الديون المعدومة ، على أن يدخل ما يحصل منها فيما بعد ، فى وعاء الضريبة فى السنة التى حصل فيها » وتعليمات تفسيرية رقم ٦ على المادة ٣٩ لمصلحة الضرائب) .

(٢) على أنه بالنسبة للديون المستحقة لممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على رعايا الدول التى اشتركت فى الحرب العالمية الثانية ، والدول التى خضعت للاحتلال أو الرقابة ، كانت هناك قوة قاهرة تحول بينهم وبين تحصيل تلك الديون ، وهو ما جعل مصلحة الضرائب المصرية تجيز « للمنشأة الدائنة أن تخصم بكامل قيمة الديون التى لم يتم سدادها (على أن تكون قد قدمت عنها اقرارا لمكتب الحراسات والبلاد المحتلة) على أرباح السنة التى دخلت فيها دولة المدين الحرب أو احتلت أراضيها ، أو وضعت تحت الرقابة ، على أن ترحل هذه القيمة بأكملها إلى حساب احتياطى خاص دون المساس بالقيم المقيدة بحسابات المدينين ، وبشرط أن تقدم المنشأة بيانا باسم المدين ، وقيمة الدين ، وتاريخ نشأته ، مصحوبا بتعهد كتابى باضافة كل ما يحصل أو يسوى من هذه الديون مستقبلا إلى حساب الأرباح والخسائر ، وعندئذ تعاد تسوية الضريبة العادية والخاصة . واشترطت المصلحة للتمتع بهذا الحق ، استمرار المنشأة فى نشاطها الخاضع للضريبة ، وإلا تعين =

٧ — الخسائر

٤١٤ — تخصم الخسائر المتعلقة بالنشاط الخاضع للضريبة، ومن بين الخسائر التى تخصم ، الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على النشاط من سرقة أو اختلاس ، متى كانت هذه الخسائر لم ترد فعلا للممول ، وذلك بصرف النظر عن كون الممول قد تراخى أو أهمل فى تنفيذ الحكم بالتعويض الذى يكون قد استصدره على السارق أو المختلس ، لأن الممول لا يحاسب على ما فرط فى تحصيله من ربح ، أو أهمل فى توقيه من خسائر ، بل يحاسب على ما تحقق فعلا من أرباح أو خسائر (١) .

٤١٥ — ترحيل الخسائر : نصت المادة ٥٧ من القانون على أنه: « إذا ختم حساب إحدى السنين بخسارة فان هذه الخسارة تدخل ضمن مصاريف السنة التالية وتخصم من أرباحها . فاذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقى إلى السنة الثانية . فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل هذا الجزء إلى السنة الثالثة . ولكن لا يجوز نقل شىء من الخسارة إلى حساب سنة تالية » .

هذا النص استثناء لقاعدة استقلال السنوات الضريبية ، ولتوضيحه نذكر المثال الآتى : خسر ممول ٥٠٠٠ جنيه فى سنة ١٩٦١ ثم حصل بعد ذلك فى

= عليها تقديم تأمين نقدى أو عينى أو شخصى بقيمة الضريبة المستحقة على ما يصرح بخصمه من هذه الديون » .

(راجع التعليمات التفسيرية رقم ١٠ على المادة ٣٩ من القانون ، وتعليمات الارباح رقمى ٣٦ ، ٣٨ لمصلحة الضرائب).

(١) وهذا ما تسير عليه مصلحة الضرائب : تعليمات تفسيرية رقم ١٩ على المادة ٣٩ ، ومنشور رقم ٧ لسنة ١٩٥٤ بتاريخ ١٩٥٤/٤/١٥ ، وقد أخذت فى ذلك بحكم لمحكمة النقض بتاريخ يوليه سنة ١٩٥٣ فى الطعن رقم ٤٠٠ سنة ٢١ قضائية .

السنوات ١٩٦٢ ، ١٩٦٣ ، ١٩٦٤ ، ١٩٦٥ ؛ على الأرباح الآتية بالترتيب ٥٠٠ ، ١٠٠٠ ، ١٥٠٠ ، ٢٥٠٠ جنيه فان له أن يرحل من خسارة سنة ١٩٦١ مبلغ ٥٠٠ لسنة ١٩٦٢ و ١٠٠٠ جنيه لسنة ١٩٦٣ و ١٥٠٠ لسنة ١٩٦٤ وبذلك لا يدفع ضرائب عن تلك السنوات ، ولكن ليس له بعد ذلك أن يخصم ما بقى من خسارة سنة ١٩٦١ وقدره ٢٠٠٠ من أرباح سنة ١٩٦٥ بل يجب أن يدفع الضريبة عن كل أرباح سنة ١٩٦٥ وقدرها ٢٥٠٠ جنيه .

ويستفيد من هذا الحق جميع الممولين ، سواء أكانت لديهم حسابات منتظمة أم لا (وهم الذين تحدد أرباحهم بطريق التقدير) ، لأن النص عام .

٤١٦ - وحق ترحيل الخسائر من الحقوق الشخصية للممول ، فلا يستفيد منه إلا الممول الذى ربطت الضريبة باسمه دون غيره ، سواء استمر فى مزاولة النشاط الخاضع للضريبة فى نفس المنشأة ، أو زاول نفس النشاط ، أو نشاطا آخر يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى منشأة أو منشآت أخرى . فاذا انتقلت ملكية المنشأة إلى شخص آخر ، سواء بالبيع أو بالتنازل فلا ينتقل معها إلى المشترى حق نقل الخسارة ، لأن الخسارة كما سبق القول ، تتعلق بالممول نفسه ، وليس بالمنشأة فى حد ذاتها .

وإذا استقل الشريك المتضامن بالمنشأة فلا يحق له أن يخصم سوى نصيبه من الخسارة فقط كشريك متضامن .

ولكن إذا توفى الممول جاز لورثته ، إذا استمروا فى استغلال المنشأة لحسابهم ، أن ينقلوا الخسارة التى أصابت مورثهم إلى السنوات التالية ، فى حدود ما نصت عليه المادة ٥٧ المذكورة ، على أن البعض يرى أن الورثة لا يستطيعون الاستفاده من حكم الماده ٥٧ المذكورة ، لأنهم ممولون جدد ، ذوو ذمة مستقلة عن ذمة مورثهم ، واذا استمروا فى استغلال منشأة مورثهم ،

وتقاسموا نتيجة الاستغلال ، فان الضريبة تربط على حصة كل وارث باسمه شخصيا (١) .

واذا وقفت المنشأة لقوة قاهرة امتد الترحيل إلى السنوات التى تلى التوقف ، وعلى ذلك فوقف البورصة يوقف السنوات التى ترحل لها خسائر المياومين (الجوبر) بحيث ترحل إلى ثلاث سنوات بعد فتح البورصة (٢) .

§ ٣ — الاحتياطيات

٤١٧ — رأينا أن الشطر الثانى من الفقرة ٤ من المادة ٣٩ من القانون ينص على أن المبالغ التى تأخذها الشركات أو المنشآت من أرباحها لتغطية الاحتياطى على اختلاف أنواعه ، أو لتكوين مال احتياطى خاص لتغطية خسارة محتملة الوقوع لا يجوز خصمها من مجموع الأرباح التى تسرى عليها الضريبة .

والاحتياطيات مبالغ تحجز من الأرباح لدعم مركز المنشأة بصفة عامة ، ومقابلة ما قد يطرأ عليها من خسائر غير معينة مقدما ، أو لمقابلة خسارة معينة كالديون المشكوك فى تحصيلها .

ويشترط لإخضاع الاحتياطى للضريبة أن يكون مأخوذا من الأرباح كما يتضح من النص السابق ذكره .

وإلى جانب الاحتياطيات التى أشار اليها القانون ، توجد مبالغ يطلق عليها « إحتياطيات » ، ولكنها لا تعد فى الحقيقة احتياطيات بالمعنى المحاسبى ، ولذلك لا يسرى عليها النص السابق ، وتخصم من الأرباح ولا تسرى عليها الضريبة ،

---

(١) وهذا ماتراه أيضا مصلحة الضرائب ، أنظر تعليمات تفسيرية رقم ٢ ، على المادة ٥٧ .

(٢) حكم لمحكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٢٦ ديسمبر سنة ١٩٦٠ فى الاستئناف رقم ٢١٥ سنة ١٦ قضائية .

إذا كانت تمثل خسائر حقيقية ، أو مصاريف فعلية .

وسنتكلم فيما يلى عن أهم الاحتياطيات التى لا يجوز خصمها والتى تسرى عليها الضريبة بالتالى ، ثم عن أهم الاحتياطيات التى يجوز خصمها .

أولا — الاحتياطيات التى لا يجوز خصمها

٤١٨ — الاحتياطيات التى لا يجوز خصمها من الأرباح ، والتى تخضع بالتالى لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، منها مايحمل لحساب الدخل الاجمالى، وهى الاحتياطيات التحميلية ،ومنها مايخصص من الربح الصافى وهى الاحتياطيات التخصيصية ، ومنها ما يؤخذ من الأرباح الرأسمالية،وهى الاحتياطيات الرأسمالية، ومنها احتياطيات غير ظاهرة ، وإن كانت موجودة فعلا ، وهى الاحتياطيات السرية .

الاحتياطيات التحميلية : مبالغ يحمل بها حساب الأرباح والخسائر قبل استخراج الأرباح الصافية وتعمل لمقابلة خسارة معينة ، ومثالها احتياطى الديون المشكوك فيها .

الاحتياطيات التخصيصية : وتسمى أيضاً الاحتياطيات العامة، هى مبالغ يحمل بها حساب التوزيع بعد استخراج الأرباح الصافية ، وتخصص لتدعيم مركز الشركة بصفة عامة، ومنها الاحتياطى القانونى، وهو الذى يفرضه القانون، والاحتياطى النظامى، وهو الذى ينص عليه نظام الشركة، والاحتياطى الاختيارى أو العام ، وهو الذى تقرره الجمعية العمومية .

الاحتياطيات الرأسمالية : احتياطيات تؤخذ من أرباح رأسمالية ، كالأرباح الناتجة من بيع بعض الأصول الثابتة للمنشأة ، والأرباح التى تحققها الشركة المساهمة قبل تكوينها .

الاحتياطيات السرية : هى مبالغ لا يفرد لها حساب خاص فى دفاتر المنشأة ولذلك لا تظهر بوضوح ، وإن كانت موجودة فعلا ، وتتكون هذه الاحتياطيات بعدة طرق ، منها تقويم الموجودات بأقل من قيمتها ، وتقدير المطلوبات بأكثر من قيمتها ، وتحميل حساب الأرباح والخسائر بالمصاريف الرأسمالية ، والمغالاة فى الاستهلاكات ، كأن تخصص المنشأة لاستهلاك آلة عشر قيمتها سنوياً مثلا ، مع أنه يمكن استخدامها لمدة أطول كخمس عشرة سنة فانه فى مدة ١٥ سنة يكون قد خصم من الأرباح ما يساوى ثمن الآلة مرة ونصف مرة ، وتكون المنشأة قد كونت احتياطيا سرياً ، يساوى نصف ثمن الآلة

ثانيا — الاحتياطيات التى يجوز خصمها

٤١٩ — أما الاحتياطيات التى يجوز خصمها ، فهى كما قلنا ، مبالغ يطلق عليها اسم «احتياطى» ، ولكنها ليست فى الحقيقة كذلك ، ولذا لا ينطبق عليها النص ، وتخصم من وعاء الضريبة ، إذا كانت تمثل خسائر حقيقية ، أو مصاريف فعلية .

ومن هذا القبيل احتياطى استهلاك الأسهم ، واحتياطى استهلاك الأصول ، واحتياطى الأخطار السارية فى منشآت التأمين ضد الحوادث ، والاحتياطى الحسابى فى منشآت التأمين على الحياة .

احتياطى استهلاك الأسهم : لما كان على شركات الامتياز أن تسلم ممتلكاتها فى نهاية مدة الامتياز إلى الهيئة العامة التى منحتها الامتياز ، فلكى تتمكن من سداد رأس مالها ، تقوم بحجز جزء من أرباحها كل سنة وتضمه إلى حساب خاص ، بحيث يتجمع فى النهاية مبلغ يساوى قيمة الأصول والممتلكات التى ستسلم إلى الهيئة التى منحت الامتياز ، وإذا لم تفعل الشركة ذلك ، لم تجد فى نهاية المدة ما يكفى لسداد رأس المال .

هذا المبلغ هو الذى يطلق عليه احتياطى استهلاك الأسهم ، ويعتبر تكليفاً على الربح يجب خصمه، فى حدود قيمة الأصول والممتلكات التى ستسلم إلى الهيئة مانحة الامتياز فى نهاية مدته .

احتياطى استهلاك الأصول : تفتح بعض الشركات حسابا تثبت فيه كل سنة قيمة استهلاك أصولها الثابتة ، بدلا من خصمها رأساً من الأصول ، ولذلك تظهر الأصول كل سنة بقيمتها الأساسية ، دون تغيير ، فى جانب الأصول من الميزانية ، بينما يظهر رصيد حساب استهلاك الأصول فى جانب الخصوم . فهذا المبلغ الذى تضيفه كل سنة يمثل فى واقع الأمر خسارة حقيقية ، وينبغى لذلك خصمه طالما حصل فى حدود « ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل » ، وهو ما يطلق عليه احتياطى استهلاك الأصول .

احتياطى الأخطار السارية فى منشآت التأمين ضد الحوادث : تفتح تلك الشركات حسابا تدرج فيه كل سنة مبالغ معينة تحجزها من أرباح السنة لمقابلة التعويضات التى يجب عليها دفعها فى السنوات التالية(١)، وقد جرى العرف على أن تكون هذه المبالغ بمعدل ٤٠ ٪ من قيمة أقساط التأمين المدفوعة خلال السنة ، ما لم تطرأ ظروف استثنائية كالحرب تؤدى إلى زيادة نسبة وقوع المخاطر، فيرفع ذلك المعدل .

---

(١) فاذا فرض أن قيمة الأقساط التى دفعها المستأمنون لشركة تأمين فى أثناء سنة ١٩٦٠ بلغت ٦٥٠٫٠٠٠ جنيه ، وأن قيمة التعويضات التى دفعتها الشركة فى نفس السنة مقابل الكوارث والأخطار ، مضافا اليها المصاريف الإدارية للشركة بلغت ٣٥٠٫٠٠٠ جنيه ، فانه لا يستنتج من ذلك أن الأرباح التى حققتها الشركة عن هذه السنة هى مبلغ ٣٠٠٫٠٠٠ جنيه، لأن جزءا من أقساط التأمين التى دفعت سنة ١٩٦٠ تتعلق بتأمينات لا تزال الشركة مسئولة عنها ، وقد تضطر لدفع تعويضات عنها فى إحدى السنوات التالية ، لهذا ينبغى أن تحجز الشركة من إيرادات سنة ١٩٦٠ مبالغ معينة لمقابلة هذه التعويضات ، وهذه المبالغ التى تحجزها الشركة لهذا الغرض هى التى تكون احتياطى الأخطار السارية .

ولما كانت هذه المبالغ لا يمكن اعتبارها ربحا ، لتعلق حق المستأمنين بها ، ولكنها من التكاليف ، لذلك ينبغى خصمها من الأرباح وعدم سريان الضريبة عليها .

الاحتياطى الحسابى فى منشآت التأمين على الحياة : ويطلق عليه أيضاً « الاحتياطى الرياضى » ، مبالغ تحدد على أساس دقيق كل عدة سنوات ، تخصمها شركات التأمين على الحياة من الأرباح كل سنة ، بحيث إذا أضيفت إلى الأقساط التى سيدفعها المستأمنون ، ووظف المجموع بفائدة مركبة كفى لدفع التأمينات والتعويضات التى ستطلب من الشركة. يتبين من ذلك أن هذا الاحتياطى لا يمكن اعتباره ربحا حجزته الشركة لمقابلة خسارة معينة ، وإنما هو مبالغ مستحقة للمستأمنين. ولذلك يتعين خصمه من الأرباح وعدم سريان الضريبة عليه.

يتضح مما سبق أنه ليس كل ما يسمى احتياطيا ينبغى أن تسرى الضريبة عليه، وأن هناك مبالغ يطلق عليها لفظ « احتياطى» وهى ليست فى الواقع كذلك لأنها تمثل خسائر حقيقية أو مصاريف فعلية ولذا ينبغى خصمها وعدم سريان الضريبة عليها .

المطلب الثالث

المبالغ التى تستبعد من الربح الصافى

بينا فيما سبق الأرباح التى تدخل فى وعاء الضريبة ، ثم التكاليف التى تخصم منه ، وبطرح هذه من تلك نحصل على الربح الصافى، لكن الضريبة لاتسرى عليه كله ، إذ أن هناك مبالغ نص القانون فى المواد ٣٥ و ٣٦ و ٤١ على خصمها من الربح الصافى قبل سريان الضريبة عليه ، وقصد المشرع من ذلك تلافى ازدواج الضرائب ، وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة ، ومراعاة الأعباء العائلية .

§ ١ — المبالغ التى تستبعد لتلافى ازدواج الضرائب

نص القانون فى المادتين ٣٥و٣٦ منه على استبعاد بعض مبالغ من الربح الصافى.

٤٣٠ — أما المادة ٣٦ فخاصة بالإيرادات التى تحصل عليها المنشأة من ممتلكاتها بصفة دورية أو عرضية، وتكون خاضعة للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ولضريبة الأطيان وضريبة المبانى، وهذه كلها تستبعد من وعاء الضريبة بعد تنزيل ١٠ ٪ من قيمتها مقابل مصاريف الإدارة والإشراف، وقد سبق بيان ذلك (١).

٤٣١ — وفيما يتعلق بالمادة ٣٥ جاء بها بعد تعديلها بالقانون رقم ٤٢ سنة ١٩٤١: «يخصم لشركات المساهمة من الأرباح التى تستحق عليها الضريبة مبلغ معادل لمجموع المبالغ التى وزعت من الأرباح المذكورة وأديت عنها بالفعل الضريبة المقررة بمقتضى الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى - وتستفيد من هذا الحكم شركات التوصية بمقدار الأرباح التى يستولى عليها الشركاء الموصون» (٢).

فالمشرع رغبة منه فى تلافى ما يعرف بازدواج الضريبة الاقتصادى (٣) أباح

---

(١) راجع الفقرة ٣٧٤ ص ٤١٣ فيما سبق.

(٢) كان نص المادة ٣٥ قبل تعديله بالقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤١ كالآتى: «يكون للشركات المساهمة الحق فى تخفيض على الضريبة المستحقة على أرباحها يعادل مجموع الضرائب المسددة فعلا على المبالغ الموزعة من ارباحها والتى تتناولها الضريبة بمقتضى الفقرتين الأولى والرابعة من المادة الأولى — وتستفيد من هذا الحكم شركات التوصية بمقدار ما تدفعه من الضرائب عن الأرباح التى يستولى عليها الشركاء الموصون».

فكان التخفيض يجرى على ضريبة الأرباح التجارية المستحقة، وقد استبدل المشرع بهذا التخفيض فى الضريبة، استبعاد ماوزع من الأرباح ودفعت عنه ضريبة القيم المنقولة من وعاء الضريبة. وسرى هذا التعديل ابتداء من أول يناير سنة ١٩٤١، على ماجاء فى الفقرة الأخيرة من المادة ٣٥ معدلة بالقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤١ المشار إليه.

(٣) راجع الفقرة ٢٢٠، ص ٢٠٨ من كتابنا «موجز فى المالية العامة»، القاهرة، ١٩٦٢.

لشركات المساهمة وشركات التوصية أن تخصم من ربحها الصافى ما وزعته على المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة أو على الشركاء الموصين من هذا الربح فى نفس السنة المالية ، وأديت عنه بالفعل الضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

٤٢٢ — **شروط الخصم** : يجب لإمكان إجراء هذا الخصم توافر الشروط الآتية :

(١) ـ أن يتعلق الأمر بشركة مساهمة أو شركة توصية ، وهى الشركات التى تخضع توزيعاتها للضريبة على ايردات القيم المنقولة ،سواء أكانت شركات مصرية أم شركات أجنبية .

(٢) ـ أن تكون المبالغ الموزعة مأخوذة من أرباح السنة التى تستحق عنها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وليست مأخوذة من مصدر آخر كالاحتياطى مثلا .

(٣)ـأن تكون المبالغ الموزعة قد أديت عنها بالفعل الضريبة على ايرادت القيم المنقولة .

أما المبالغ التى تخصم من الربح الصافى فتشمل بالنسبة لشركات المساهمة :

(١) ـ المبالغ التى وزعت على حملة الأسهم وحصص التأسيس من أرباح وفوائد وغيرها بمقتضى المادة الأولى (أولا) من القانون .

(٢) ـ المبالغ التى وزعت على أعضاء مجلس الإدارة من نصيب فى الأرباح ومقابل حضور الجلسات ومكافآت وأتعاب، بمقتضى المادة الأولى (رابعاً) من القانون.

(٣) ـ المبالغ التى وزعت على أصحاب الأنصبة فى الأرباح بمقتضى المادة الأولى (رابعا) المذكورة (١) .

---

(١) مثال : شركة مساهمة بلغ صافى أرباحها عن سنة ١٩٦٣ مبلغ ١٠٠٠٠٠ر١٠٠ جنيه وزعت منه عن نفس السنة على المساهمين وأصحاب حصص التاسيس... الخ مبلغ ٠٠٠ر٧٠ =

أما بالنسبة لشركات التوصية ، فان مايستبعد من أرباحها هو ماوزع على الشركاء الموصين فقط .

٤٢٣ — الجمع بين المادتين ٦ و ٣٥ من القانون : رأينا أن المادة ٦ من القانون تنص فى الفقرة الأولى منها على إعفاء جزء من توزيعات شركات المساهمة المصرية التى تساهم فى شركات أخرى بشروط معينة (١) ، ولما كانت المادة ٣٥ تنص على أن يخصم لشركات المساهمة من الأرباح التى تستحق عليها الضريبة مبلغ مساو لمجموع المبالغ التى وزعت من الأرباح المذكورة وأديت عنها بالفعل الضريبة على ايرادات القيم المنقولة بالشروط التى ذكرناها . فهل التوزيعات التى تخصم طبقاً للمادة ٣٥ تشمل التوزيعات المعفاة طبقاً للماده ٦ أم لا تشملها ؟

إن نص المادة ٣٥ لا يمنع من الجمع بين حكمى المادتين ٦ و ٣٥ فى هذه

= جنيه ورحلت الباقى وقدره ٣٠٠٠٠ر٣٠ جنيه إلى الاحتياطيات فتربط الضريبة كالآتى :

مبلغ ٧٠٠٠٠ر٧٠ الذى يوزع على المساهمين وأصحاب حصص التاسيس .. الخ تربط عليه الضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

باقى الأرباح وقدره ٣٠٠٠٠ر٣٠ جنيه تربط عليه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . باسم الشركة .

واذا فرضنا أن أرباح الشركة فى سنة ١٩٦٤ بلغت ٥٠ ألف جنيه وأنها وزعت على المساهمين وأصحاب حصص التاسيس .. الخ مبلغ ٦٠٠٠٠ر٦٠ جنيه (وذلك بان أخذت المبلغ اللازم لضمه إلى الارباح من الاحتياطى أى ٥٠٠٠٠ر٥٠ جنيه أرباح سنة ١٩٦٤ و ١٠٠٠٠ر١٠ جنيه من الاحتياطيات) فتربط الضريبة كالآتى :

المبلغ الذى يوزع على المساهمين وأصحاب حصص التاسيس .. الخ وقدره ٦٠٠٠٠ر٦٠ جنيه تربط عليه الضريبة على ايرادات القيم المنقولة ، ولا محل لربط ضريبة الارباح التجارية عن سنة ١٩٦٤ لان الارباح التى حققتها الشركة فى تلك السنة وزعت كلها فى نفس السنة على المساهمين . ويلاحظ أن الـ ١٠٠٠٠ر١٠ جنيه التى أخذت من الاحتياطى دفعت عنها ضريبتان : ضريبة الارباح التجارية والصناعية سنة ١٩٦٣ ، والضريبة على ايرادات القيم المنقولة سنه ١٩٦٤ ، ولا محل لرد ضريبة الارباح التجارية السابق دفعها عنها ، لأن هذا المبلغ لم يؤخذ من أرباح نفس السنة (أى سنة ١٩٦٤) .

(١) راجع الفقرة ٢١٨ ، ص ٢٢٤ — ٢٢٧ ، فيما سبق .

الحالة ، لأن القول بغير ذلك يؤدى إلى ازدواج الضريبة على أرباح الشركة الأصلية (الشركة الأم) ، وبذا تصبح فى مركز أسوأ من مركز الشركات المساهمة العادية ، وعلى هذا تعتبر الضريبة على ايرادات القيم المنقولة المؤداة على ما حصلت عليه الشركة الأصلية من توزيعات الشركة الفرعية ، ضريبة مؤداة على التوزيعات ، عند حساب ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح الشركة الأصلية ( ) .

ويسرى الحكم المذكور على شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار أموالها فى الأسهم والسندات (م ٦/٢ من القانون ، مضافة بالقرار بقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٧) ، فتعتبر ضريبة القيم المنقولة المؤداة على ماحصلت عليه من نتاج الأسهم التى تستثمر فيها أموالها ، ضريبة مؤداة على التوزيعات ، عند حساب ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباحها ، الأمر الذى يسمح بخصم التوزيعات المذكورة من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية(٢) .

§ ٣ — خصم الحد الادنى اللازم للمعيشة والخصم للاعباء العائلية

٤٢٤ — نصت المادة ٤١ بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ والقرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ ، على أنه (٣) : « يعفى من الضريبة

---

(١) فتوى مجلس الدولة ١٠٣ / ٥٢ / ٢٣٣٦ بتاريخ ٤ أغسطس سنة ١٩٥٥ ، وتعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١) على المادة ٣٥ .

(٢) راجع الفقرة ٢١٩ ؛ ص ٢٢٧ – ٢٢٨ ، فيما سبق .

(٣) كانت المادة ٤١ من القانون عند صدوره تنص على أن : « يعفى من الضريبة الافراد والشركاء فى شركات التضامن والشركاء المتضامنون فى شركات التوصية الذين لا يتجاوز صافى ربحهم السنوى مائة جنيه مصرى مهما يكن نوع التجارة أو الصناعة التى يباشرونها ، وذلك إذا كانوا غير متزوجين .

فاذا كانوا من المتزوجين ولا يعولون أولادا يكون حد الإعفاء لهم ١٢٠ جنيها وإذ كانوا غير متزوجين ويعولون ولدا أو أولادا مهما بلغ عددهم يكون حد الإعفاء لهم ١٣٠ جنيها =

الأفراد والشركاء فى شركات التضامن والشركاء المتضامنون فى شركات التوصية الذين لايتجاوز صافى ربحهم السنوى ١٥٠ جنيها مهما يكن نوع التجارة أوالصناعة التى يباشرونها . وذلك إذا كانوا غير متزوجين .

« فاذا كانوا من المتزوجين ولا يعولون أولادا يكون حد الاعفاء لهم ٢٠٠ جنيه وإذا كانوا غير متزوجين ويعولون ولدا أو أولادا يكون حد الإعفاء لهم ٢٣٠ جنيها وإذا كانوا من المتزوجين ويعولون ولدا أو أولادا فيكون حد الإعفاء لهم ٢٥٠ جنيها .

= وإذا كانوا من المتزوجين ويعولون ولدا أو أولادا مهما يكن عددهم فيكون حد الإعفاء ١٥٠ جنيها .

وإذا كان صافى الربح السنوى يتجاوز حد الإعفاءات المختلفة السابقة الذكر فلاتسرى الضريبة إلا على ما يزيد على ذلك حسب الأحوال .

ثم عدلت الفقرة الثالثة بمقتضى القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ ، وأصبحت كالآتى : « فاذا كان صافى الربح السنوى يتجاوزحد الاعفاءات المختلفة السابقة الذكر دون أن يزيد على «ضعفيها» فلا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد على ذلك الحد ، فان تجاوز صافى الربح « ضعفى » حدود الاعفاء فان الممول لا يستفيد من الاعفاء بشرط ألا يقل ما يبقى له بعد تأدية الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه ربحا » .

وعمل بهذا التعديل ابتداء من أول يناير سنة ١٩٤٠ ، كما قرر القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٤٢ المذكور .

بذلك قصر المشرع الاعفاء على ذوى الدخول الصغيرة الذين لا يتجاوز صافى ربحهم السنوى ضعفى حدود الاعفاء ، بعد أن كان المبلغ المقرر للاعفاء يخصم لجميع المولين مهما بلغت أرباحهم.

استبدلت بعد ذلك بكلمتى « ضعفى » و « ضعفيها » ، كلمتا « مثلى » و « مثليها » بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (م ٩) لرفع اللبس .

وفى يوليه سنة ١٩٦٠ رفعت حدود الاعفاء إلى : ١٥٠ و ٢٠٠ و ٢٣٠ و ٢٥٠ جنيها على التوالى بمقتضى المادة الأولى من القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠، التى عدلت الفقرتين الأولى والثانية من المادة ٤١ ، على أن يسرى التعديل ابتداء من أول ينايرسنة ١٩٦٠ عن السنة الضريبية ١٩٦٠ والسنوات التالية (م ٦ من القراربقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ المشار اليه) ، وكان الغرض من هذا التعديل الأخير مسايرة الاتجاه الاشتراكى للدولة برفع حدود الاعفاء لمحدودى الدخل حتى يكفل لهم ولمن يعولونهم مستوى لائق للمعيشة .

«فاذا كان صافى الربح السنوى يتجاوز حد الإعفاءات المختلفة السالفة الذكر دون أن يزيد على مثليها فلا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد على ذلك الحد ، فان تجاوز صافى الربح مثلى حدود الاعفاء فان الممول لا يستفيد من الإعفاء بشرط ألا يقل ما يبقى له بعد تأدية الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه ربحا » (١).

وغنى عن البيان أن الاعفاء يسرى على الأشخاص الطبيعيين دون الأشخاص المعنوية ، فلا تتمتع به شركات المساهمة ولاشركات التوصية .

٤٢٥ — والأشخاص الطبيعيون الذين يستفيدون من إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية هم :

(١) الأفـــراد .

(٢) الشركاء المتضامنون فى شركات التضامن أو التوصية ، سواء استوفت الشركة إجراءات انشائها أم لم تستوفها .

ولكن لا يتمتع بالاعفاء الشركاء فى شركات المساهمة ، ولا الشركاء الموصون فى شركات التوصية ، لأن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لا تفرض على كل شريك منهم شخصيا ، بل تربط باسم الشركة نفسها .

ويرجع سبب إعفاء الشركاء المتضامنين حتى ولو لم تستوف الشركة إجراءات

---

(١) فاذا كان صافى ربح ممول متزوج ويعول أولادا ٥٠٠ جنيه ، وهو الحد الأقصى للتمتع بالاعفاء ، فانه يعفى من ٢٥٠ جنيها ويدفع الضريبة عن الـ ٢٥٠ جنيها الباقية ، أى يدفع مبلغ ٤٢ر٥ جنيها (بسعر ١٧٪) ويتبقى له مبلغ ٤٥٧ر٥ جنيها — وعلى ذلك لا ينبغى أن يبقى مبلغ أقل من هذا المبلغ لممول آخر متزوج ويعول أولادا ولا يتمتع بالاعفاء لتجاوز صافى ربحه ٥٠٠ جنيه ، فاذا كان صافى ربح ممول ما ٥١٠ جنيها، فان الضريبة المستحقة لا تكون ٨٦ر٧ (بسعر ١٧٪) إذ يتبقى له مبلغ ٤٢٣ر٣ جنيها . بل ٥٢ر٥ جنيهـا فقط ، إذ يتبقى له مبلغ ٤٥٧ر٥ جنيها .

انشائها إلى أن ما دعا المشرع للإعفاء ـ وهو تمكين المشتغل بالتجارة أو الصناعة من الحصول على الحد الأدنى اللازم لمعيشته ولمواجهة الأعباء العائلية ـ يتوافر سواء أكانت شروط تكوين الشركة قائمة أم لا . ولأن الالتزام بالضريبة إنما يقع على أشخاص الشركاء ، لا على ذات الشركة ، ولأن لفظ « الأفراد » الموجود فى المادة ٤١ كما يطلق على كل فرد يمتلك وحده منشأة خاصة ، يمكن أن يطلق أيضا على الأفراد الذين يمتلكون فيما بينهم منشأة معينة على الشيوع ، إذ ليس فى القانون ما يمنع ذلك (١) .

(٣) الشركاء فى شركات المحاصة (٢) ، إذا ثبت وجود الشركة لدى مصلحة الضرائب .

(٤) الورثة الذين يستمرون فى استغلال المنشأة التى تركها لهم مورثهم .

ولكى يستطيع الشركاء أو الورثة المالكون على الشيوع التمتع بالإعفاء يجب أن يثبت اشتراكهم فى الاستغلال، أى فى الأرباح والخسائر، ويترتب على ذلك:

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ١٢٦ بتاريخ ٢٠ سبتمبر سنة ١٩٤٦ ، وحكم لمحكمة النقض بتاريخ ٦ فبراير سنة ١٩٤٧ (المبادىء القانونية للأستاذ كمال الجرف، ج ١، ص ٢٨) جاء فيه: «إن إعفاء الشركاء المتضامنين فى شركات التضامن والتوصية ليس ملحوظا فيه كون المعنى من الضريبة شريكا فى شركة تضامن أو توصية، بل الملحوظ فيه كونه مولا أصاب ربحا عن طريق التجارة أو الصناعة ، فكان بهذا الربح أهلا لأن تقتضى منه الضريبة ، فالاعتبار فى الاعفاء للفرد ذاته ، ولأعبائه العائلية ، لا لكونه شريكا أو غير شريك ، وهو كفرد داخل فى مدلول لفظ « الأفراد » الذى صدرت به المادة ٤١ ، وما كان الشارع بعد التعميم المستفاد من هذا اللفظ فى حاجة إلى أن يخص بالذكر الشركاء فى شركات التضامن والتوصية لولا أنه خشى أن تعتبر شركة التضامن أو التوصية شخصا واحدا من حيث الاعفاء ، فلا يرفع عنها من عبء الضريبة إلا مايجب رفعه لشخص واحد، فى حين أنها لم تعتبر كذلك من حيث الالتزام بالضريبة، فعمد إلى التخصيص بعد التعميم دفعا للبس » .

(٢) شركات المحاصة شركات مستترة وليس لها شخصية معنوية ولا وجود ظاهر أمام الغير ، ولا يشهر عنها بأية وسيلة .

(ا) — أنه إذا ثبت أن الشريك أو الوارث يستثمر نصيبه فى رأس المال فحسب ، بحيث يتقاضى ايرادا معينا ، حتى ولو أصابت المنشأة خسارة ، سواء أكان هذا الإيراد مبلغا ثابتا أم نسبة مئوية من رأس المال ، فلا تسرى عليه الاعفاءات ، لأن ايراده فى هذه الحالة ليس ربحا تجاريا أو صناعيا ، بل فائدة لاستثمار رأس المال ويخضع للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة ، وليس لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

(ب) — أنه إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن الشركة صورية فان لها الحق — رغم كون عقد الشركة مستوفيا للشروط القانونية — أن تربط الضريبة على من يثبت استغلاله للمنشأة دون غيره ممن يرد اسمهم فى العقد ، ما دام قد ثبت لديها عدم اشتراكهم فى الربح الذى تفرض عليه الضريبة ، وهو وحده الذى يستفيد حينئذ من الاعفاءات .

٤٣٦ — الاعفاء لمن عبء العائلة : يتمتع الممول بالإعفاء الخاص بالزوجية دون نظر إلى حالة الزوجة المالية ، سواء أكان لها مال خاص ، قل أم كثر ، أم لم يكن لها مال . لأن الزوج مسئول شرعا عن إعالة زوجته ، حتى ولو كان لها دخل خاص ، سواء أكان هذا الدخل ناتجا من عقارات أم من قيم منقولة ، أم كان ربحا تجاريا أو صناعيا .

وإذا كان الممول امرأة متزوجة فلا تستفيد بالإعفاء للزوج إلا إذا ثبت أن الزوج عاجز عن الكسب وفقير ، وأنها تقوم بالإنفاق عليه ، لأن الزوج ، كما سبق القول ، ملزم شرعا بالإنفاق على زوجته ، حتى ولو كانت أكثر منه يسراً . كذلك إذا كان لها أولاد فلا تستفيد بالإعفـــاء الخاص بالأولاد إذا كان الزوج على قيد الحياة ، لأنه ملزم شرعا بالإنفاق على أولاده ، إلا إذا أثبتت

الممولة أنه عاجز عن الكسب وفقير ، وأنها تقوم فعلا بالإنفاق على الأولاد فتستفيد عندئذ من الإعفاء للزوج والأولاد .

وإذا كان كل من الزوجين يشتغل بالتجارة مستقلا عن الآخر ، تمتع الزوج بالإعفاء الخاص بالفرد المتزوج إذا لم يكن لهما أولاد (١) ، وبالاعفاء الخاص بالفرد المتزوج ذي الأولاد إن كان له أولاد . أما الزوجة فلا تتمتع إلا بالاعفاء المقرر للفرد غير المتزوج ، لأن الزوجة لا تعول زوجها، بل الزوج مسئول شرعا عن إعالة زوجته ولو كان لها إيراد خاص، كما سبق القول . ولأن الأعباء العائلية واحدة ، فلا تسمح بالتمتع بالإعفاء سوى مرة واحدة .

ولا يتعدد الإعفاء الخاص بالزوجية بتعدد الزوجات ، فيتمتع الممول بإعفاء واحد سواء أكان متزوجا بزوجة واحدة أو بأكثر من زوجة ، لأن الإعفاء لم يتقرر للزوجة حتى يتعدد بتعددها ، وانما تقرر للممول باعتباره متزوجا ، كما سبق القول .

كذلك الإعفاء الخاص بالأولاد يتمتع به الممول سواء أكان لديه ولد واحد أم عدة أولاد .

لكن يشترط لكي يستفيد الممول من الإعفاء الخاص بالأولاد :

(١) أن يكونوا من صلبه ، فلا يسرى الإعفاء على أي قريب آخر يعوله، ولو كان ولد ولده المتوفى .

---

(١) يرى بعض الكتاب (حبيب المصرى باشا ، فى كتابه « ضرائب الدخل فى مصر » ، القاهرة ، ١٩٤٥ ص ٤٤٨) ، أنه ليس للزوج أن يتمتع بالإعفاء للزوجة فى هذه الحالة التى تتمتع فيها الزوجة المشتغلة بالتجارة ، بالإعفاء الفردى ، لأنه لا يمكن الاستفادة من الإعفاء بسبب قانونى واحد مرتين . ولكن هذا الرأى محل نظر : (أولا) لأنه لا معنى للتفرقة بين اشتغال الزوجة بالتجارة ، وبين وجود إيراد لها من مصدر آخر، (ثانيا) لأن الإعفاء غير مقرر للزوجة ، وانما هو مقرر للممول باعتباره متزوجا .

(٢) أن يكون الممول يعولهم فعلا ، وإلا لم يتمتع بالإعفاء بسببهم لانتفاء حكمة الإعفاء .

والإعفاء هنا مطلق دون قيد أو شرط والعبرة بالإعالة الفعلية وحدها ، والأمر فى ذلك موكول لإقرار الممول مالم تثبت مصلحة الضرائب عدم الإعالة، وذلك على خلاف ما سنراه بالنسبة للضريبة العامة على الإيراد ، حيث وضع المشرع شروطا معينة،ينبغى توافرها حتى يستطيع الممول التمتع بالإعفاء المقرر للأولاد (القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ م ١٠) (١) .

٤٢٧ — *أثر تغير حالة الممول المدنية على الاعفاء*: إذا تغيرت حالة الممول المدنية أثناء سنته المالية فان البعض يرى محاسبته على أساس الإعفاء الذى يناسب حالته المدنية الجديدة ابتداء من تاريخ التغيير . فاذا رزق الممول بأول أولاده فى منتصف سنته المالية تمتع فى تلك السنة بنصف الإعفاء الخاص بالأولاد. وإذا توفيت زوجته أو طلقت فى منتصف سنته المالية ، زال عنه نصف الاعفاء الخاص بها . ويأخذ بهذا الرأى كثير من الكتاب . ويستندون فى تبريره إلى أن الإعفاء للأعباء العائلية يمنح للممول مقابل المصاريف التى انفقها على زوجته وأولاده أثناء سنة كاملة فلا يجب أن يستفيد من هذا الإعفاء إلا بالقدر الذى يتناسب مع المدة التى التزم فيها بالإنفاق على زوجته وأولاده(٢).

---

(١) بينت مصلحة الضرائب فى منشور لها شروط تحقق وصف الاعالة لانتفاع الممول بالاعفاء الخاص بالأولاد (منشور رقم٢٥ بتاريخ ٥ سبتمبر سنة ١٩٤٠ ، والتعليمات التفسيرية رقم (١) على المادة ٤١) .

(٢) ويسرى هذا الحكم أيضا فى حالات توقف المنشأة أو التنازل عنها ، متى أوفى الممول بالالتزامات التى تقضى بها المادتان ٥٨ و٥٩ من القانون (على ماسنرى فى موضعه) وكذلك فى الحالات التى يجوز فيها ربط الضريبة عن مدة تقل أو تزيد عن سنة كاملة .

ويرى بعض الكتاب منح الممول أقصى إعفاء يتناسب مع حالته المدنية التى يكون عليها فى أى يوم من أيام السنة المالية ، ويستندون فى ذلك إلى مبدأ سنوية الضريبة، وهو المبدأ الذى يقضى بسريان الضريبة على نتيجة جميع عمليات الممول أثناء سنته المالية كوحدة واحدة فى تاريخ انتهاء تلك السنة ، بصرف النظر عن التاريخ الذى حدثت فيه هذه العمليات .

ويرى فريق ثالث أن مدى الإعفاء المقرر للأعباء العائلية يتحدد بحالة الممول المدنية فى تاريخ حدوث الواقعة المنشئة للضريبة ، وهى نهاية سنته المالية . وأنه لا ينبغى أن يعتد بأى تغيير يحدث فيها خلال سنته المالية (١) .

وقد ترددت مصلحة الضرائب عندنا بين الرأيين الأول والثالث ثم استقرت على الرأى الأول ، فاذا تزوج الممول أو ولد له أول ولد خلال سنته المالية فانه يتمتع بالإعفاء المقرر لهذه الحالات بنسبة المدة التى حدث فيها تغيير الحالة المدنية إلى مدة المحاسبة التى تستحق عنها الضريبة (٢) .

---

(١) وطبقا لهـذا الرأى يمنح الاعفاء كاملا ، ولا يتحدد بطريق النسبية ، فى حالات وقف المنشأة عن العمل أو النزول عنها التى تتم أثناء السنة المالية للمنشأة ، فسنوية الضريبة هنا تستطيع منح الاعفاء المقرر بالمادة ٤١ كاملا مع مراعاة ما قضت به الفقرة الثالثة منها (الخاصة بعدم منح أى اعفاء إذا تجاوز الربح مثلى حدود الاعفاء) .

(٢) أخذت مصلحة الضرائب أولا بالرأى الأول (منشور رقم ١٧ بتاريخ ١٧ سبتمبر سنة ١٩٣٩ ، ومنشور رقم ٥٢ بتاريخ ٥ سبتمبر سنة ١٩٤٠ والكتاب الدورى ١٩٨ بتاريخ ٢ أبريل سنة ١٩٤٧) .

ثم أخذت بالرأى الثالث القائل بتحديد مدى الاعفاء على أساس الحالة المدنية لمموّل فى وقت حدوث الواقعة المنشئة للضريبة ، وعـدم الاعتداد بأى تغيير فيها يحدث خلال السنة المالية ، (تعليمات لمصلحة الضرائب ، بتاريخ ١١ أكتوبر سنة ١٩٥٤ ، الموسوعة الضرائبية الدائمة ، للأستاذ مصطفى الصياد ، ج ٧ ص ١٣١٦) — ثم عادت إلى الرأى الأول (تعليمات تفسيرية رقم (٢) على المادة ٤١ من القانون — مجموعة التعليمات التى أصدرتها مصلحة الضرائب حتى =

المبحث السادس

اجراءات تحديد الربح الخاضع للضريبة

ندرس فى هـذا المبحث الموضوعات الآتيـة : (١) الإقرارات والوثائق التى يجب على الممول تقديمها ، (٢) تحديد الربح الخاضع للضريبة ، (٣) الطعن فى تقدير مصلحة الضرائب للأرباح .

وسنعالج كلا منها فى مطلب مستقل .

المطلب الأول

الإقرارات والوثائق التى يجب على الممول تقديمها

٤٢٨ — **اخطار مزاولة المهنة** : يجب على كل ممول يبدأ فى مزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة تخضع أرباحها لضريبة الأرباح التجارية والصناعيـة أن يقدم فى خلال شهرين من بدء مزاولته لمهنته إخطارا بذلك لمأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه مركز إدارة أعماله أو محله الرئيسى (١) . ويترتب على عدم تقديم هذا الإخطار تعرض الممول للحكم عليه بالحبس مدة لا تزيد على شهرين

= آخر ديسمبر سنة ١٩٥٥ ، القاهرة ، ١٩٥٧) . وطبقت مصلحة الضرائب مبـدأ نسبية الاعفاء الذى تأخذ به عند حساب الاعفاء للمولين ذوى السنة الضريبية المتداخلة (١٩٥٩ — ١٩٦٠) ، بعد تعديل المادة ٤١ بالقرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠) ، فقررت اعفاءهم وفقا لأحكام المادة ٤١ المشار اليها قبل تعديلها ، عن الفترة من أول سنتهم المالية فى سنة ١٩٥٩ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ ، ووفقا للحدود الجديدة للاعفاء عن الفترة من أول ينـاير سنة ١٩٦٠ حتى تاريخ انتهاء سنتهم الماليـة فى سنه ١٩٦٠ (تعليمات تفسيرية رقم (٣) على المادة ٤١ بتاريخ ١٩٦١/١٢/٣٠ ، لمصلحة الضرائب) .

(١) المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ ، وقرار وزير الماليـة والاقتصـاد (الخزانة) رقم ٦٠ لسنة ١٩٥٣ ، الخاص بالاخطارات الواجب تقديمها طبقا للمرسوم بقانون المذكور ، المعدل بالقرار الوزارى رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٢ .

وبغرامة لا تتجاوز ٢٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين (١) .

٤٢٩ — الإقرار السنوى : يجب على الممول أن يقدم ، قبل أول أبريل من كل سنة ، أو فى خلال ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء سنته المالية ، إقرارا سنويا عن نتيجة أعماله (م ٤٨ معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣) . ويقدم هذا الإقرار سواء أكانت لديه حسابات منتظمة أم لم يكن ، وسواء أكانت نتيجة أعماله ربحا أم خسارة ، وحتى ولو كان صافى الربح لا يتجاوز حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية (٢) .

وإذا كان الممول شركة مساهمة فعليها تقديم الإقرار خلال ثلاثين يوما من تاريخ إقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى أو خلال ثلاثين يوما من آخر تاريخ يقضى قانون الشركة بضرورة تصديق الجمعية العمومية عليه (م ٤٣ / ١ معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣) .

---

(١) ومن جهة أخرى تتطلب المادة الثانية من المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ معدلة بالقرار بقانون رقم ١٨ لسنة ١٩٦٢ ، من كل مالك أو منتفع بعقار مخصص كله أو بعضه لتجارة أو صناعة أو مهنة تجارية أو غير تجارية ، أو يكون به مركز أو فرع أو مكتب لأية شركة أو منشأة تجارية أو صناعية ، مصرية أو أجنبية ، أن يقدم إلى مصلحة الضرائب خلال شهرين من تاريخ العمل بالقانون المذكور اخطارا مبينا به :
١ — الأماكن المستغلة فى الأغراض المتقدمة .
٢ — نوع التجارة أو الصناعة أو المهنة التى يزاولها شاغل المكان أو الأمكنة المذكورة .
٣ — اسم المستغل سواء كان المالك أو المستأجر .
ويقدم الاقرار بالنسبة إلى الأماكن التى يتم شغلها أو تأجيرها بعد العمل بالقانون المذكور خلال شهرين من هذا التاريخ .
كما يقدم الاخطار كذلك خلال شهرين من تاريخ النزول عن الايجار أو انهائه ، ويقع عبء الاخطار على المالك والمستأجر معا ، إذا كان من يزاول النشاط مستأجرا من الباطن .

(٢) ولا يقف التزام الممول بتقديم الإقرار عند حد انقضاء ميعاد الثلاثة الأشهر ، بل يستمر قائما ما بقى حق مصلحة الضرائب فى تقدير الأرباح ، أى حتى ينقضى الالتزام بأداء الضريبة بالتقادم ما لم يتم الاتفاق بين المصلحة والممول على وعاء الضريبة ويصبح ربط الضريبة نهائيا (حكم لمحكمة النقض الجنائية بتاريخ ١٠/٤/١٩٦٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، ١٩٦٢ ص ٣٢٥) .

ولمصلحة الضرائب عند الاقتضاء ولأسباب يكون تقديرها موكولا إليها وحدها أن تمد الأجل المحدد لتقديم الإقرارات الخاصة بشركات المساهمة بشرط ألا تزيد المدة الممنوحة عن ثلاثة أشهر (م ٤٣ فقرة أخيرة) .

والإقرار عبارة عن بيان من الممول بنتيجة أعماله الخاضعة للضريبة ، ولم يشترط له القانون شكلا معينا ، ويجب أن يكون شاملا لجميع أوجه نشاط الممول الذى باشره خلال السنة المقدم عنها الإقرار ، حتى لا يتعرض للجزاءات والعقوبات المنصوص عليها فى القانون لكل من يحاول إخفاء كل أو بعض مبالغ تسرى عليها الضريبة .

ويجب أن يكون إقرار الشركات المساهمة معتمدا من أحد المحاسبين، المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين ، طبقا لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة .

أما غير شركات المساهمة من الممولين فقد اشترط القانون أن يكون الإقرار معتمدا من محاسب أو محاسب تحت التمرين أو مساعد محاسب، مقيد بأحد جداول السجل المشار اليه ، إذا زاد رأس مال المكلف على ١٠٠٠ جنيه وكان يستخدم عشرة عمال فأكثر ، أو إذا جاوز صافى ربحه السنوى ٦٠٠ جنيه حسب آخر ربط نهائى أو حسب إقراره الأخير أيهما أكبر .

٤٣٠ — الوثائق التى تقدم مع الاقرار: ألزم القانون شركات المساهمة بأن تقدم مع إقرارها وثائق معينة ، وهى صورة من حساب التشغيل والمتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية معتمدة ، وكشف ببيان الاستهلاكات التى أجرتها المنشأة وبيان المبادىء الحسابية التى بنيت عليها كافة الأرقام الواردة بالإقرار .

وأوجب أن تكون جميع هذه الأوراق موقعا عليها من المحاسب بما يفيد أنها تمثل المركز الحقيقى للمنشأة . والمقصود من هذه الوثائق أن تتمكن مصلحة

الضرائب بواسطتها من التأكد من صحة البيانات الواردة بالاقرار (المادة ٤٤ من القانون معدلة بالقانونين رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ و٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ والمادة ١٨ من لائحته التنفيذية المعدلة بالقرار الوزارى رقم ٤٥ لسنة ١٩٥٥) .

٤٣١ — وعلى شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم التى يكون نشاطها الرئيسى فى الصناعة أو التعدين أو القوى المحركة أو الفنادق أو استصلاح الأراضى البور ، التى لا تزال تتمتع بالإعفاء من أداء نصف ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباحها السنوية غير الموزعة تطبيقا لأحكام المادة ٥ من القانون رقم ٤٣٠ لسنة ١٩٥٣ ، أن تقدم مع الاقرار السنوى لأرباحها السابق الإشارة اليه بيانا تفصيليا بقيمة وبنود الأرباح السنوية غير الموزعة عن السنة التى تطلب الشركة الإعفاء عنها (١) .

٤٣٢ — أما غير الشركات المساهمة من الممولين فلم يبين القانون نوع الوثائق الواجب ارفاقها باقراراتهم واكتفى بالقول (مادة ٤٨) بأن على الممول أن يقدم مع الإقرار جميع الوثائق والمستندات المؤيدة له(٢)، وأن يكون الإقرار الوثائق والمستندات معتمدة من المحاسب (٣) ومستندة إلى السجلات والمستندات

---

(١) قرار وزارى رقم ٦ لسنة ١٩٥٤ م ٣ بند ٣ مضاف بمقتضى القرار الوزارى رقم ٩٦ لسنة ١٩٥٨ ، راجع الفقرة ٣٤٢ ، ص ٣٨١، فيما سبق .

(٢) يقدم الممول الوثائق والمستندات المؤيدة لاقراره إذا كان نشاطه التجارى قد أسفر عن ربح ، أما إذا تمخض عن خسارة فانه لا يلزم فى هذه الحالة — ابتداء — بارفاق المستندات والوثائق المؤيدة لما انتهى اليه فى إقراره، فاذا ما ارتأت مصلحة الضرائب أنه حقق أرباحا طالبته بهذه المستندات وفى هذه الحالة يلتزم بتقديمها ، فان امتنع أجرت عليه مصلحة الضرائب حكم الفقرة الأخيرة من المادة ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وهذا ما يفهم من نص المادة ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليه (محكمة استئناف القاهرة فى حكم لها بتاريخ ١٩٦٢/٥/٢٢ فى الاستئناف رقم ٤٤٤ لسنة ٧١ قضائية ، المجموعة الرسمية ، السنة الستون، ص ٩٨٥) .

(٣) يكون أساس هذا الاعتماد اقرارا من المحاسب بأن صافى الربح أو (الخسارة) الخاضع =

التى يلزم الممول مسكها والتى يصدر قرار من وزير المالية والاقتصاد (الخزانة) ببيانها (١) وذلك إذا زاد رأس ماله على ألف جنيه ، وكان يستخدم عشرة عمال فأكثر ، أو إذا جاوز صافى ربحه السنوى ستمائة جنيه ، كما سبق . وقد صدر القرار المذكور وهو القرار رقم ١٠٠ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقرارين رقم ١٣٤ لسنة ١٩٥٤ و ٤٥ لسنة ١٩٥٥ .

والدفاتر المشار إليها هى : (١) دفتر اليومية الأصلى وهو دفتر تقيد فيه عمليات المنشأة أولا بأول ، و(٢) دفتر الجرد ، وتقيد فيه المنشأة مفردات أصولها وخصومها فى نهاية السنة ، و (٣) دفتر الصنف ، وتمسكه المنشآت التى يقتصر عملها على تجارة الجملة (علاوة على الدفاتر السابقة) .

والمستندات الكتابية التى تؤيد جميع معاملات المنشأة هى : (١) الميزانية العمومية ، (٢) حساب أو حسابات التشغيل والمتاجرة (٢) ، (٣) حساب الأرباح والخسائر ، (٤) كشف الاستهلاكات ، (٥) كشف أو كشوف تفاصيل المصروفات

= للضريبة كما ورد بالاقرار المقدم من المنشأة قد حسب وفقا لما يراه متفقا مع تطبيق أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والقوانين المعدلة له . وفى حالة وجود أية مخالفات لأحكام القانون المذكور فيجب أن يشتمل الاقرار على بيان بهذه المخالفات (م ١٨ — ٢ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، معدلة بالقرارين الوزاريين رقم ١٣٤ لسنة ١٩٥٤ ورقم ٤٥ لسنة ١٩٥٥) .

(١) يجب على الممول أن يقدم أيضا مع إقراره ، وفى الميعاد المحدد لتقديمه ، النموذج رقم ٥ « احصاء » ويوقعه الممول أو محاسبه (اللائحة التنفيذية للقانون ، م ١٨ مكررا المضافة بالقرار الوزارى رقم ١٠٠ لسنة ١٩٥٤ ، والمعدلة بالقرار الوزارى رقم ٨٧ لسنة ١٩٥٦) .

(٢) حساب التشغيل والمتاجرة عبارة عن بيان قيمة المبيعات ، ومردودات المبيعات ، وقيمة بضاعة آخر المدة من مواد أولية ، وبضائع تحت الصنع ، وبضائع تامة الصنع من جهة ، وقيمة بضاعة أول المدة من مواد أولية ، ومواد مصنوعة ، أو نصف مصنوعة ، وقيمة المشتريات والمردودات ، وقيمة الأجور والمصاريف الصناعية المباشرة من جهة أخرى (راجع الفقرة ٣٦٩ ، ص ٤٠٧ ، فيما سبق) .

الواردة بحساب الأرباح والخسائر ، (٦) صورة من تقرير المراجع على الميزانية العمومية ، إذا لم يكن مثبتا فيها . ويجب أن يشتمل ذلك التقرير على كافة البيانات الواردة بالمادة ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المعدلة بالقرار الوزارى رقم ٤٥ لسنة ١٩٥٥ [1] ، ويجب أن يوقع جميع الأوراق والمستندات السابقة كل من صاحب المنشأة ومديرها والمحاسب أو المراجع .

٤٣٣ — وفيما عدا ذلك ، إذا كان الممول لا يمسك حسابات منتظمة فان عليه أن يرفق بإقراره بيانا واضحا بكافة المبادىء والأسس الحسابية التى بنى عليها

---

(١) فيما يلى البيانات الواردة بالمادة ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (المعدلة بالقرارين الوزاريين رقم ١٣٤ لسنة ١٩٥٤ ورقم ٤٥ لسنة ١٩٥٥) والتى يجب أن يحتوى عليها تقرير المراجع :

(أولا) ما إذا كان المراجع قد حصل على المعلومات والايضاحات التى رأى ضرورتها لأداء مأموريته على وجه مرض .

(ثانياً) أساس تقويم بضاعة الجرد ، مع بيان ما إذا كان الجرد قد عمل وفقاً للأصول المرعية ، وبيان ما جد من تعديل فى طريقة الجرد التى اتبعت فى السنة السابقة ، ان كان هنك تعـــديل .

(ثالثاً) ما اذا كان من رأى المراجع أن المنشأة تمسك حسابات ثبت له انتظامها ، وفى حالة وجود فروع المنشأة لم يتمكن من زيارتها ، وما اذا كان قد أطلع على ملخصات وافيـــة عن نشاط هذه الفروع ، وبالنسبة للشركات الصناعية ما اذا كانت تمسك حسابات تــكاليف ثبت له انتظامها .

(رابعا) الاشارة الى أى تقرير خاص له اتصـــال بالميزانية العمومية ، وحساب الأرباح والخسائر ، أو نظام الدفاتر ، أو غـير ذلك مما يتصل بأرباح المنشأة ، وما يكون قد قدمه منفصلا عن تقرير الميزانية ، مع ارفاق صورة من ذلك التقرير .

ولا تسرى الأحكام المنصوص عليها فى البندين ثالثا ورابعا إلا على الشركات التى تخضـــع لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن بعض الأحكام الخاصة بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة .

كافة الأرقام الواردة بالإقرار، أى بيانا بجميع الأسس التى اعتمد عليها فى استخراج نتيجة أعماله .

٤٣٤ — وقد أعدت مصلحة الضرائب نماذج لهذه الاقرارات (نموذج رقم ١٤ ونموذج رقم ١٥) [١] . ولكن الممول ليس ملزما بكتابة إقراره عليها [٢].

ويجب أن يكون الاقرار وجميع ما يلحق به من ميزانيات وحسابات أرباح وخسائر وكشوف استهلاك باللغة العربية وإلا اعتبر كأن لم يكن . (قانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٢ المادة الأولى ، ثم قانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٥٨ الذى حل محله) وهو ما يعرض الممول للعقوبات المفروضة على عدم تقديم الإقرار .

وللممول أن يعدل فى اقراره أو أن يقدم إقرارا آخر بدلا عنه وذلك إلى أن يصبح الربط نهائيا .

٤٣٥ — *الجزاءات* : يترتب على عدم تقديم الاقرار [٣] أو مرفقاته أو

---

(١) يستعمل النموذج رقم ١٤ لمن يمسك حسابات منتظمة ، والنموذج رقم ١٥ لمن لايمسك حسابات منتظمة .

(٢) يعد فى حكم الاقرار بالمعنى المقصود فى القانون كل ورقة يتقدم بها الممول مبينا فيها مقدار ربحه أو خسارته اذا استوفت الشكل والأوضاع المنصوص عليها فى القانون ولائحته التنفيذية (تعليمات تفسيرية رقم ٣ على المادة ٤٥ لمصلحة الضرائب، تحل محل التعليمات التفسيرية الصادرة فى ١٩٥٣/١٢/٢٦) .

(٣) جرى القضاء على اعتبار عدم تقديم الاقرار جريمة امتناع مستمرة تتجدد بامتناع الممول المستمر عن تنفيذ القانون ، وتظل قائمة مابقيت حالة الاستمرار التى تنشئها ارادة المتهم أوتتدخل فى تجددها، وما بقى حق الخزانة فى المطالبة بالضريبة المستحقة قائماً (حكم محكمة النقض الجنائية بتاريخ ١٩٦٢/٤/١٠ ، فى الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٣١ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض الجنائية ، السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ٣٢٥ ، وحكم بتاريخ ٥ يونيه سنة ١٩٥٦ فى الطعن رقم ٣٩٧ السنة ٢٥ قضائية ، المجموعة السابقة ، السنة ٧ ص ٨٥١ — وحكم بتاريخ ٧ مارس سنة ١٩٥٥ فى الطعن رقم ٤٨٢ لسنة ٢٤ قضائية ، المجموعة السابقة ، السنة ٦ ص ٦٠٨ — وحكم بتاريخ ١١ مارس سنة ١٩٥٢ فى الطعن رقم ٥٠٢ لسنة ٢١ قضائية ، المجموعة السابقة، السنة ٣ ص ٥٤٦) .

على تقديمه بعد الميعاد القانونى ، الحكم على الممول بغرامة لا تزيد على ٥٠ جنيها وبتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة (المادة ٨٥ الفقرة الأولى معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣) . وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات (م ٨٥ ، الفقرة الثالثة) .

ونصت المادة ٨٥ مكررا (١) المضافة بمقتضى القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ المذكور على عقوبة الحبس والغرامة من ٣٠ جنيها إلى ١٠٠٠ جنيه أو احداهما، والتعويض الذى يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة على كل من استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وذلك باخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، أو أدلى ببيانات غير صحيحة فى الاقرارات والأوراق التى تقدم بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، كما نصت المادة ٨٥ مكررا (٢) على عقاب كل من يحرض أو يساعد أو يتفق مع الممول على التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، وذلك باستعمال طرق احتيالية باخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة أو باعطاء أو باعتماد بيانات غير صحيحة ، سواء فى إقرار أو حسابات أو دفاتر أو ميزانيات أو تقارير أو أى مستند آخر نصت قوانين الضرائب على تقديمه ، فوقعت الجريمة بناء على هذا التحريض أو الاتفاق أو المساعدة ، بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة لا تقل عن ٣٠ جنيها ولا تزيد على ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ويعتبر متضامنا مع الممول فى إداء ما يترتب على فعله من فروق الضرائب .

وفى كل من الحالتين السابقتين تضاعف عقوبة الحبس والغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .

= وتبدأ مدة سقوط الدعوى العمومية فى هذه الجريمة من وقت قيام الممول بتقديم الاقرار، أو من يوم سقوط حق الحكومة فى المطالبة بالضريبة ، لأن الاقرار هو وسيلة تحقيق الضريبة، أو من وقت زوال صفته كممول خاضع لضريبة الأرباح .

ويجب على الممول تسديد الضريبة المستحقة عليه طبقاً لما جاء فى إقراره فى خلال الميعاد المحدد لتقديم الاقرار (المادتان ٤٤ و٤٨ من القانون معدلتان بالقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦) وإلا استحقت فائدة تأخير على مالم يسدد بواقع ٦٪ سنويا اعتبارا من اليوم التالى لتاريخ انتهاء المواعيد المحددة لأدائها حتى تاريخ الأداء (م ٩٣ مكررا (١) مضافة بالقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ (هذا إلى جانب تطبيق العقوبات المنصوص عليها فى المادة ١/٨٥ على كل من يمتنع عن دفع الضريبة فى الميعاد المحدد) .

٤٣٦ — *من يقدم الاقرار* : إذا كان الممول فردا فان عليه أن يقدم إقرارا واحدا عن جميع منشآته ويوقع عليه بنفسه ، أو يوقعه وكيل عنه بتوكيل خاص لهذا الغرض .

وفى حالة شركات التضامن يقدم كل شريك متضامن إقراره على حدة ، عما يخصه من نتائج أعمال المنشأة وغيرها ، كأن يكون شريكا متضامنا فى أكثر من شركة ، أو تكون له منشأة فردية .

وفى حالة شركات التوصية يقدم كل شريك متضامن إقراره على حدة ويقدم مدير الشركة إقرارا عن نصيب الشركاء الموصين كلهم .

وفى حالة شركات المساهمة يقدم الإقرار مدير الشركة أو عضو مجلس الادارة المنتدب .

المطلب الثانى
تحديد الربح الخاضع للضريبة

٤٣٧ — بعد تقديم الإقرار تقوم مصلحة الضرائب بفحصه ولها حق الاطلاع على دفاتر الممول التى يقضى عليه قانون التجارة أو غيره من القوانين (القانون ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ الخاص بالدفاتر التجارية) بإمساكها ، وكذلك غيرها

من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الايرادات والمصروفات ، ويحصل الاطلاع حيث توجد هذه البيانات، وأثناء ساعات العمل العادى، وبغير حاجة إلى إعلان سابق (م ٨١ معدلة بالقانونين رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ و١٧٤ لسنة ١٩٥١) .

ولم يحدد القانون ميعادا معينا للمصلحة لقبول الإقرار أو رفضه .

٤٣٧ م — مدى حرية مصلحة الضرائب فى قبول حسابات الممول :

ليست المصلحة مطلقة الحرية فى قبول حسابات الممول أو رفضها ، ولكنها تخضع فى ذلك لرقابة القضاء . وقد جرى القضاء على أن انتظام دفاتر الممول وحساباته لا يعنى وجوب الأخذ بها فى جميع الأحوال ، فقد تكون منتظمة ولكنها غير أمينة ، وذلك إذا لم يثبت الممول فيها بعض العمليات التى حصل على أرباح منها (١) .

والأصل فى الحسابات المنتظمة أنها الحسابات المقيدة فى الدفاتر المنصوص عليها فى قانون التجارة ، ثم فى القانون رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ ، الخاص بالدفاتر التجارية ، أو التى جرى عليها العرف بشرط : (ا) — أن تكون ممسوكة على حسب الأصول الفنية المعترف بها ، و :(ب) — أن تؤيدها فى كل حالة مستندات حقيقية محفوظة بطريقة منتظمة تسهل معها مراجعة القيود الحسابية وتكفل

---

(١) وجرى قضاء محكمة النقض على أن لمحكمة الموضوع السلطة فى تقدير دفاتر الممول، أخذا بها أو اطراحا لها، كلها أو بعضها، حسبما يتبين لها من التحقيقات (نقض مدنى ١٩٥٩/٣/٢٦، الطعن رقم ٣٩١ ، السنة ٢٤ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة العاشرة ، ص ٢٥٩ ، ونقض مدنى ١٩٦٤/٣/١١ ، الطعن رقم ١٣٢ ، السنة ٢٩ قضائية ، المجموعة المذكورة ، السنة الخامسة عشرة ، ص ٣١٩) .

لموظفي مصلحة الضرائب، الذين خولوا حق الاطلاع ، التحقق من قيمة الأرباح والخسائر (١) .

على أنه إلى ما قبل صدور القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ ، لم يكن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يفرض على الممول إمساك دفاتر لتقدير أرباحه ، ومن ثم فإنه حتى تاريخ العمل بالقانون المذكور لا يشترط في هذه الدفاتر توافر ما نص عليه قانون التجارة ، بل يكفي أن تكون مما جرى العرف بإمساكه في كل تجارة أو صناعة (٢).

وقد أحال المشرع في المادة ٤٨ المعدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ على وزير المالية والاقتصاد (الخزانة) لبيان السجلات والمستندات التي يلزم الممول مسكها ، إذا زاد رأس ماله عن ألف جنيه وكان يستخدم عشرة عمال فأكثر أو إذا جاوز ربحه السنوي ستمائة جنيه حسب آخر ربط نهائي أو حسب إقراره الأخير أيهما أكبر ، وقد بين الوزير هذه الدفاتر والسجلات في القرار الوزاري رقم ١٠٠ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقرارين الوزاريين رقم ١٣٤ لسنة ١٩٥٤ ورقم ٤٥ لسنة ١٩٥٥ ، كما سبق أن ذكرنا (٣) . ويمكن لمصلحة الضرائب اعتبار دفاتر الممول منتظمة ومقبولة حتى ولو لم تكن مستوفاة لبعض الشروط إذا أمكن الاستدلال على صحة النتائج الواردة بها . لأن بعض الاعتبارات العلمية [العملية] لا تسمح للمنشآت الصغيرة بأن تحتفظ بدفاترها ومستنداتها بالشكل الذي تسمح به للمنشآت الكبيرة ، كما أنه يجوز التغاضي عن شرط الاحتفاظ بالمستندات في الحالات التي يصعب فيها ذلك ، وإلا تعذر إعمال النص ، لأن إمساك دفاتر منتظمة يستلزم نفقات يعجز عنها صغار الممولين .

---

(١) أنظر في هذا المعنى حكم لمحكمة استئناف القاهرة ، بتاريخ ٢٥ / ٤ / ١٩٦٣ ، في الاستئناف رقم ٥٦٣ ، السنة ٧٩ قضائية ، (المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ ، ص ٤٠٢) .

(٢) نقض مدني ١١/٣/١٩٦٤ . الطعن رقم ١٣٢ ، السنة ٢٩ قضائية ، المشار اليه في الهامش (١) ، ص ٤٨١ .

(٣) راجع الفقرة ٤٣٢ ، ص ٤٧٥ ، فيما سبق .

٤٣٨ — قبول المصلحة الإقرار : إذا قبلت المصلحة إقرار الممول ربطت الضريبة على الأرباح المبينة به .

وللمصلحة حق تصحيح الإقرار أو تعديله ، ويتعين عليها عندئذ أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول بعناصر ربط الضريبة (١)، وأن تدعوه إلى موافاتها كتابة بملاحظاته على التصحيح أو التعديل، وذلك خلال شهر من تسلم الإخطار(٢) .

فاذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل ربطت الضريبة على مقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن فيه وتكون الضريبة واجبة الأداء فورا .

وإذا لم يوافق على التصحيح أو التعديل ، أو لم تقتنع مصلحة الضرائب بما

---

(١) ويكون الإخطار على النموذج رقم ١٨ « ضرائب » . ويعتبر توجيه هذا النموذج فى الحالة التى نحن بصددها إجراء جوهريا يتعين على مصلحة الضرائب التزامه تحقيقا للحكمة التى توخاها المشرع من إيجابه ، وهى منح الممول حق مناقشة المأمورية فى رأيها قبل ممارسة حقه فى الطعن عساها أن تهتدى أو يهتدى هوفيتوفر عليه الالتجاء إلى هذا الطريق. ويترتب على إغفال توجيهه البطلان (حكم لمحكمة استئناف طنطا، ١٩٥٨/٦/٥، تأيد من محكمة النقض بتاريخ ١٩٦٣/٣/٢٧ الطعن رقم ٢٤٢ للسنة ٢٨ قضائية، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٤، س ٣٧٢).

ويجب على مصلحة الضرائب فحص إقرار الممول وإخطاره بعناصر ربط الضريبة ، وطلب ملاحظاته على التصحيحات التى أجرتها فى إقراره على النموذج رقم ١٨ ضرائب المشار اليه ، سواء قدم الاقرار فى الميعاد أو بعده (لكن قبل تقدير المصلحة لأرباحه) ، ولا يجوز للمصلحة تجاوز هذه المرحلة إلى مرحلة ربط الضريبة وفق تقديرها المباشر للأرباح وإخطار الممول بربط الضريبة على النموذج رقم١٩ «ضرائب»، إلا اذا امتنع الممول عن تقديم الاقرار وأصر على الامتناع (حكم لمحكمة استئناف القاهرة بتاريخ ٢٢ مايو سنة ١٩٦٢ ، فى الاستئناف رقم ٤٤٤ لسنة ٧١ قضائية (المجموعة الرسمية ، السنة الستون ، س ٩٨٥) .

(٢) لا يعتبر اعتراض الممول على النموذجين ١٨ و١٩ أنه تم فى ميعاد الشهر إلا إذا تسلمته مصلحة الضرائب خلال مدة الشهر المحدد للاعتراض (م ٦ من قانون المرافعات تقضى بأنه إذا نص القانون على ميعاد حتمى لاتخاذ اجراء يحصل باعلان ، فلا يعتبر الميعاد مرعيا إلا إذا تم إعلان الخصم خلاله) .

أرسله من ملاحظات فى الميعاد ، وبطت المصلحة الضريبة وفقا لما استقر عليه رأيها وأخطرت الممول بهذا الربط (١) بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول وحددت له شهرا لقبوله أو الطعن فيه أمام لجان الطعن .

فاذا ما انقضى هذا الميعاد دون طعن من الممول أصبح الربط نهائيا والضريبة واجبة الأداء فوراً .

---

(١) على النموذج رقم ١٩ « ضرائب » .

ملاحظة — أثار موضوع اعتراض الممول على النموذج رقم ١٨ « ضرائب » وتضمين اعتراضه طلب الإحالة الى لجنة الطعن خلافا فى الرأى بشأن اعتباره طعنا منتجا لآثاره القانونية من عدمه . فرأت مصلحة الضرائب عدم اعتباره طعنا قانونيا واجب الإحالة الى لجنة الطعن ، لأنه لم يصادف محله القانونى ، وهو الربط فضلا عن أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، قد حدد للممول فى المادة ٤٥ منه فترة يجوز خلالها أن يطعن فى الربط ، ويبدأ حقه فى الطعن ببدئها وينتهى بانتهائها ، وذهب القضاء الابتدائى فى غالبية أحكامه إلى عكس ذلك ، وسنده فيما ذهب اليه أن الممول وقد طعن فى عناصر ربط الضريبة إثر اخطاره بالنموذج رقم « ١٨ ضرائب » ثم أخطر بعد ذلك بالنموذج رقم ١٩ « ضرائب » مؤيدا لسابقه ، فان الطعن الأول ينصرف كذلك الى هذا الإخطار الأخير ، لأنهما يمثلان فى هذه الحالة اخطارا واحدا فى معناه ومرماه .

ولما استفتت مصلحة الضرائب مجلس الدولة (الشعبة المالية والاقتصادية) ، أفتى بأن النموذج رقم ١٨ « ضرائب » ليس سوى عمل تمهيدى للربط ، والربط لا يصدر إلا بالنموذج رقم ١٩ « ضرائب » وهو القرار المنشىء للمركز القانونى ، والذى يجوز الطعن فيه وفقا لحكم المادة ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وعلى ذلك لا يكون الطعن إلا فى النموذج ١٩ ضرائب » وفى ميعاد الشهر المنصوص عليه فى المادة ٤٥ المشار اليها ، ولا يبدأ هذا الميعاد إلا من تاريخ اخطار الممول بالنموذج ١٩ « ضرائب » وينتهى بفوات شهر على هذا الاخطار ، ولا يؤثر فى ذلك أن يكون الممول قد طعن فى النموذج ١٨ « ضرائب » أم لم يطعن فيه .

وخلاصة القول إن الطعن فى التقدير ينبغى أن يعقب ارسال النموذج رقم ١٩ « ضرائب » وإن طلب الإحالة إلى لجنة الطعن عقب ارسال النموذج رقم ١٨ « ضرائب » لا يكفى للاحالة إلى لجنة الطعن (تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٦ على المادة ٤٥ بتاريخ ١٤/٨/١٩٥٥) . وحكم لمحكمة النقض بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٦٢ فى الطعن رقم ٢٣٢ لسنة ٢٧ قضائية (مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة الثالثة عشرة ، ١٩٦٢ ، ص ٢٢٠) .

أما إذا طعن الممول فى الميعاد فلا يكون الرابط واجب الأداء إلا بمقدار ما يقبله الممول من ملاحظات المصلحة .

٤٣٩ — تحديد الأرباح بواسطة تقدير المصلحة : إذا امتنع (١) الممول عن تقديم الاقرار (٢) أو المستندات أو البيانات الواجب إرفاقها به ، وكذلك إذا لم يرد الممول على ما طلبته المصلحة من ملاحظات على التعديل أو التصحيح ، قدرت المصلحة الأرباح دون أن تتقيد فى ذلك بقاعدة معينة ، ومع مراعاة ظروف الممول(٣) ، وربطت الضريبة وفقاً لهذا التقدير وأخطرته به (٤) . وتكون الضريبة واجبة الأداء فوراً ، وإنما يكون للممول أن يطعن فى التقدير خلال شهر من

---

(١) إذا كان عدم تقديم الاقرار فى الميعاد يرجع إلى استحالة أو قوة قاهرة ، فلا يعد ذلك امتناعا من الممول عن تقديم الاقرار فى الميعاد ، يبيح للمصلحة تقدير الأرباح بمعرفتها .

(٢) قلنا (الفقرة ٤٣٤ ، ص ٤٧٨ ، فيما سبق) إنه ليس من الضرورى أن يقدم الممول إقراره على النموذج الذى أعدته مصلحة الضرائب لهذا الغرض (النموذج رقم ١٥ «ضرائب») ، وعلى ذلك ليس للمصلحة أن تحدد أرباح الممول بطريق التقدير بمعرفتها على اعتبار أنه لم يقدم اقرارا متى كان قد قدم ، فى الميعاد المنصوص عليه قانونا ، أية ورقة أخرى مبينا بها ربحه أو خسارته ، (وهذا ماتسير عليه مصلحة الضرائب : تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٤٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

(٣) يجب ألا يكون التقدير جزافيا بحتـا ، بل مدعما ومستندا بقدر الامكان إلى البيانات المستخرجة مما قد يكون لدى الممول من دفاتر وأجندات وأوراق وفواتير ، وماقدمه فى اقراراته من بيانات ، وبصفة خاصة المبيعات والمشتريات والمصروفات ، أو من المصادر الأخرى كاخطارات الجهات الحكومية ، والبيانات المستقاة من دفاتر التجار الذين يتعامل الممول معهم ، وما إلى ذلك.
وبوجه عام ينبغى أن يكون التقدير على أسس سليمة معقولة ، ويحسن الاسترشاد بما يكون قد استقر عليه العمل من أسس فى الحالات المماثلة ، وقد أوجبت مصلحة الضرائب على المأمور القائم بالتقدير اتباع أسس الربط السابق إذا كان طبقا لقرار لجنة أو حكم محكمة أصبح نهائيا ، إلا إذا وجدت أسباب جوهرية تبرر الخروج عن هذه القاعدة ، على أن تناقش هذه الأسباب تفصيلا (مصلحة الضرائب : المنشوران رقم ٣٦ و٩٣ والتعليمات الصادرة فى ٣ / ٧ / ١٩٠٤ و٢٧/٧/١٩٠٤ و ١٨/١٢/١٩٥٥ والأمر الإدارى الصادر فى ١٢/٦/١٩٥٥) .

(٤) على النموذج رقم ١٩ « ضرائب » مباشرة ، دون حاجة ، فى هذه الحالة إلى إرسال النموذج رقم ١٨ أولا .

تاريخ إخطاره بربط الضريبة عليه وإلا أصبح غير قابل للطعن فيه (١) (م ٤٥ معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ سنة ١٩٥٢) .

٤٤٠ — وللمصلحة عند تحديد الأرباح بواسة التقدير أن تتفق مع الممول على ما لا يمس الجوانب القانونية المتعلقة بالضريبة، كأن تتفق معه على مبلغ الربح الإجمالى ، أو على مقدار التكاليف الواجب خصمها منه وما إلى ذلك . ولا يعتبر هذا الاتفاق عقداً بين الممول والمصلحة ، لأن الضريبة تقرر بمقتضى قرار من المصلحة ، على أن ذلك لا يمنع جواز الرجوع فى مثل هذا الاتفاق من الممول أو من المصلحة ، بل يصح لكل من الطرفين التمسك به وعلى المتمسك به عبء اثبات وجوده (٢).

المطلب الثالث

الطعن فى التقدير

٤٤١ — لجان الطعن (٣) تشكل لجنة الطعن من ثلاثة من موظفى مصلحة الضرائب يعينون بقرار من وزير الخزانة ويكون من بينهم الرئيس . ويجوز

---

(١) هذا ما لم يثبت أن الشخص قد ربطت عليه الضريبة دون وجه حق ، لأنه غير خاضع أصلا للضريبة، أو لأنه لم يزاول نشاطا يخضعه للضريبة فى سنوات المحاسبة. فانه يجب حينئذ إلغاء هذا الربط دون التقيد بصيرورته نهائيا ، لأن أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يمكن أن تسرى إلا على من كان ممولا ويزاول نشاطا يخضعه للضريبة . أما من لم يكن ممولا ، أو لم يزاول نشاطا فلا يمكن تنفيذ الربط عليه بدعوى أنه أصبح نهائيا .

(٢) لا يجوز لمصلحة الضرائب ، بعد ربط الضريبة وإعلان الممول بقيمتها بالنموذج « ٤ ضرائب » أن تعيد النظر فى تقديرها الذى أعلنت به الممول ، لأنها تكون قد استنفدت اختصاصها . ولا تنقض هذه القاعدة حق المصلحة الذى يخوله لها القانون فى الأحوال التى تستوجب إجراء ربط اضافى (تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٤ على المادة ٤٥ ، مقتبسة من قضاء محكمة النقض) .

(٣) كانت هذه اللجان عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (م ٥٠) تسمى =

بناء على طلب الممول أن يضم إليهم عضوان يختارهما الممول من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين . ويشترط فى كل عضو مختار أن يكون ممن يدفعون ضرائب مباشرة لا يقل مجموعها عن عشرة جنيهات فى السنة .

= « لجان التقدير » ، وكانت تتولى اجراء تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة ، وكانت تؤلف من ثلاثة أعضاء من موظفى الحكومة ، يضم اليهم بناء على طلب الممول — إذا شاء — عضوان من التجار أو من رجال الصناعة أو من الممولين الذين يدفعون ضرائب لا يقل مجموعها عن خمسة جنيهات ، يختارهما الممول بنفسه .

ثم عدل اختصاصها وتشكيلها وسميت « لجان الطعن » بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، الذى نص على تشكيلها من قاض يندبه وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية (الخزانة) رئيسا ، ومن عضوين من موظفى مصلحة الضرائب ، يختارهما وزير المالية ، ويجوز بناء على طلب الممول أن يضم اليهم عضوان يختارهما الممول من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين المدرجة أسماؤهم فى كشف يصدره وزير المالية فى أول كل سنة . ونص على أن انعقاد اللجنة لا يعتبر صحيحا إلا إذا حضره ثلاثة من أعضائها منهم الرئيس، وأن مداولتها سرية ، وقراراتها تصدر مسببة بأغلبية الأصوات — أما اختصاصها فلم يعد اجراء تقدير الأرباح ، وإنما أصبح النظر فى الخلاف بين الممول والمصلحة على تقدير المصلحة للأرباح ، قبل الالتجاء الى القضاء . ونص القانون على أن تباشر اللجنة اختصاصها ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ ، وأن تحال اليها جميع المسائل التى صدر فيها ، قبل أول يناير سنة ١٩٥١ تقدير المأمورية لم يقبله الممول ، سواء فى ذلك المسائل التى كانت منظورة أمام لجان التقدير ، أو المسائل التى لم تكن قد قدمت اليها .

ثم عدل تشكيلها مرة أخرى بموجب المرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢ ، الذى عمل به من أول يوليه سنة ١٩٥٢ ، وأصبحت تشكل من ثلاثة من موظفى مصلحة الضرائب يعينون بقرار من وزير المالية والاقتصاد (الخزانة) ويجوز بناء على طلب الممول أن يضم اليهم عضوان يختارهما الممول من بين التجار ورجال الصناعة أو الممولين ، ممن يدفعون ضرائب مباشرة لا يقل مجموعها عن عشرة جنيهات فى السنة ، وكان انعقادها لا يعد صحيحا إلا اذا حضره ثلاثة من أعضائها منهم الرئيس ، وجعل مقارها بعواصم المحافظات والمديريات وغيرها من الجهات التى يصدر بها قرار من وزير المالية والاقتصاد (الخزانة) .

ثم عدل تنظيمها مرة ثالثة (الى التنظيم الحالى) بمقتضى القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ الذى نص على أن يكون رئيس اللجنة من بين أعضائها من الموظفين ، وأجاز لوزير المالية تعيين أعضاء احتياطيين من بين موظفى مصلحة الضرائب فى البلاد التى بها لجنة واحدة ، وعلى اعتبار الأعضاء الأصليين أعضاء احتياطيين بالنسبة الى اللجان الأخرى فى البلاد التى بها أكثر من لجنة =

ويجب على الممول ، إذا أراد اختيار هذين العضوين ،أن يعينهما قبل انعقاد الجلسة بخمسة أيام على الاقل ، حتى يكون هناك وقت كاف للتأكد من استيفائهما لشروط العضوية ، ويخطرهما رئيس اللجنة ، قبل تاريخ الجلسة المحددة للنظر فى الطعن ، بموعدها بخطاب موصى عليه مع علم الوصول (١) .

ومتى تم اختيار العضوين ودعوتهما لحضور اجتماع اللجنة يصيران عضوين أصليين فيها ، لهما جميع حقوق الأعضاء الآخرين الموظفين ، ويشتركان فى اتخاذ القرارات التى تصدرها اللجنة .

ولا يكون انعقاد الجلسة صحيحا إلا إذا حضره أعضاؤها الموظفون .

= وعلى أن يكون ندبهم بدلا من الأعضاء الأصليين المتخلفين من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه ، وعلى أن تكون الرياسة فى هذه الحالة لأقدم الأعضاء الثلاثة .

وينبغى عدم الخلط بين لجان الطعن ، السابق الكلام عليها ، وبين « اللجان الداخلية » ، وهى لجان رأت مصلحة الضرائب تشكيلها فى مأموريات الضرائب من بعض المأمورين لمحاولة التقريب بين وجهات نظرها ووجهات نظر المولين ، فهى مجرد تنظيم إدارى بحت ، لم يصدر قانون أو قرار بتنظيمها ، وتحديد اختصاصها ، ويمكن القول إنها بهذا الشكل وبهذا التنظيم ، ليست سوى « مأمور الضرائب » ، لها اختصاصه ، ويسرى على عملها واختصاصها مايسرى على المأمور وعمله واختصاصه ، فى الحدود والأوضاع المنصوص عليها فى المادتين ٤٥ و ٤٧ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وعلى ذلك يكون التقدير أو التصحيح أو التعديل أو الاتفاق الذى تجريه هذه اللجان الداخلية شأنه شأن ما يقوم به مأمور الضرائب ، وما يسرى على مأمور الضرائب من أحكام وقواعد يسرى عليها، لأن كلا منهم — اللجان الداخلية والمأمور — هو فى الحقيقة « مصلحة الضرائب » بالمعنى الوارد فى المادتين ٤٥ و ٤٧ مكررة السابق ذكرها وفى المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وتعرض اللجان الداخلية لنظر اعتراضات المولين أو التفاهم معهم أو للتقريب بين وجهات نظرهم ونظر المصلحة ، كل ذلك غير مقيد بأى ميعاد من المواعيد ، لأن المواعيد خاصة بلجان الطعن المنصوص عليها فى المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (حكم لمحكمة استئناف طنطا بتاريخ ١٢ مايو سنة ١٩٦٢ فى الاستئناف رقم ٦٢ لسنة ١١ قضائية) .

(١) تعليمات لوزير المالية بشأن الاجراءات التى تتبع أمام لجان الطعن (منشورة فى العدد ١٢١ من الوقائع المصرية ، بتاريخ ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٠) .

(القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣)[1] ويتولى الأعمال الكتابية فى اللجنة موظف تنتدبه مصلحة الضرائب .

ومقار لجان الطعن بعواصم المحافظات ، وكذلك فى غيرها من الجهات التى يصدر بها قرار من وزير الخزانة .

وجلسات اللجنة سرية وتصدر قراراتها بأغلبية أصوات أعضائها الحاضرين، وإذا تساوت الأصوات رجح الجانب الذى فيه صوت الرئيس. ويجب أن تكون القرارات مسببة وإلا كانت باطلة . ويوقع على القرارات من الرئيس والكاتب خلال أسبوعين على الأكثر من صدورها (م ٥١ معدلة بالقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥٥) .

٤٤٢ — **كيفية الطعن** : لا تجوز الإحالة إلى لجنة الطعن إلا بناء على طلب الممول، ويرفع الطعن بعريضة يودعها الممول المأمورية المختصة بغير رسم، وله أن يحتفظ بصورة من العريضة مؤشرا عليها من المأمور بتاريخ تقديمها . وتثبت المأمورية ملخص العريضة فى دفتر خاص، وتعد كذلك ملخصا بالخلاف مع بيان أسس تقدير المصلحة للأرباح وعناصر ربط الضريبة .

وعلى المأمورية خلال شهر من تقديم العريضة أن ترسلها إلى لجنة الطعن مشفوعة بملخص الخلاف والإقرارات والمستندات التى تراها ضرورية ، وأن تخطر الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بعرض موضوعه على لجنة الطعن.

---

(١) تطبق القواعد الخاصة برد القضاة على أعضاء لجان الطعن ، « إذ أنهم يجلسون فى مجلس القضاء ، ويتناولون من الاختصاص ما يتناوله القضاة ، وذلك فى حدود القواعد الأصولية التى لا يتعذر العمل بها أمام لجان الطعن » (فتوى لمجلس الدولة (شعبة الشئون المالية والاقتصادية) ، رقم ٢٤٣٠ بتاريخ ٦ يونيه سنة ١٩٥٤ — مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة ، السنة الثامنة ونصف التاسعة، رقم ٢١٦ ، ص ٢٤٤ — وتعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب ، رقم ١ على المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

فاذا انقضى الميعاد المذكور ولم يخطر الممول بذلك كان له أن يعرض الأمر على اللجنة بكتاب يرسل إلى رئيسها موصى عليه بعلم الوصول .

ويجوز للجنة عند رفض الطعن إلزام الطاعن بغرامة لاتقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على ٥٠ جنيها (م ٥٢ معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢) .

٤٤٣ — اختصاصات لجنة الطعن: لجان الطعن لجان إدارية ذات اختصاص قضائى ، إذ هى لاتعمل باسم أحد الطرفين ، بل تفحص أسباب الخلاف وتصدر قرارها بعد البحث والنقاش والتحرى على أساس ما قامت به من فحص (١) . على أن نظرها للطعن لا يعتبر مرحلة تقاض ، وإنما مرحلة إعادة نظر فى الخلاف قبل الالتجاء للقضاء (٢) . وتختص لجان الطعن بالفصل فى جميع أوجه الخلاف

---

(١) جاء فى حكم لمحكمة النقض أن لجان الطعن وإن كانت تعد هيئات إدارية ، إلا أن القانون أعطاها ولاية القضاء ، إذ أنها تفصل فى خصومة بين مصلحة الضرائب والممول ، وهى بهذه الصفة يجب أن ترتبط بالأصول العامة والمبادىء العامة للتقاضى، والتى من مقتضاها أنه لايجوز أن يشترك فى المداولة غير القضاة الذين سمعوا المرافعة ، كما يجب أن يكون القضاة الذين اشتركوا فى المداولة حاضرين عند تلاوة الحكم ، فاذا حصل مانع وجب أن يوقع العضو الذى لايحضر على مسودة الحكم .

وعلى ذلك فانه يجب ، فيما يتعلق بهذه اللجان ، أن تكون الهيئة التى سمعت المرافعة هى نفس الهيئة التى تقوم بالمداولة ، وهى نفس الهيئة التى تصدر القرار ، وإلا كان القرار باطلا . فاذا حصل مانع لأحد الأعضاء ممن سمعوا المرافعة أو حضروا المداولة ولم يتمكن من الاشتراك فى إصدار القرار ، وجب أن يوقع على مسودة القرار ، (منشور رقم ٢٥ لسنة ١٩٦٠ من مصلحة الضرائب) . كذلك يجب ألا يجلس للفصل فى الخصومة من سبق له إبداء الرأى فيها ، ومن ثم يبطل قرار لجنة الطعن إذا كان من بين أعضائها من سبق له أن أبدى رأيا فى تقديرات مصلحة الضرائب بشأن أرباح الممول المطعون عليها عن سنى النزاع (من حكم لمحكمة النقض المدنية بتاريخ ١٩٥٦/١٢/٦ ، الطعن رقم ٤٠٢ للسنة ٢٣ قضائية — ومنشور رقم ١٨ صدر فى ١٩٥٨/٥/١٣ من مصلحة الضرائب) .

(٢) ولا يجوز الالتجاء الى القضاء ، قبل عرض النزاع على لجنة الطعن ، وقد حكمت محكمة استئناف القاهرة بتاريخ ١٩٥٩/١١/١٢ فى الاستئناف رقم ٧٩١ للسنة ٧١ قضائية ، =

بين الممول والمصلحة سواء أكانت قانونية أم حسابية (١) .

وتخطر اللجنة كلا من الممول والمصلحة بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل (٢) ، وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، ولها أن تطلب من كل من المصلحة والممول تقديم ما تراه ضروريا من البيانات والأوراق ، ويجب عليها أن تلتزم القواعد العامة فى إجراءات التقاضى ، وللممول الحضور أمام اللجنة إما بنفسه أو بوكيل عنه (كمحام أو أحد الأشخاص المقيدة أسماؤهم بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين أو قريب لغاية الدرجة الرابعة أو زوج : القانون رقم ٣٩٣ لسنة ١٩٥٥) .

وتصدر اللجنة قرارها فى حدود تقدير المصلحة وطلبات الممول ، فليس لها أن تتجاوز تقدير المصلحة أو تصدر قرارا بأقل مما يكون الممول قد قبله (٣) .

= بعدم اختصاص المحكمة الابتدائية بالحكم ابتداء ببطلان اجراءات ربط الضريبة، استنادا الى أن الأمر فى ذلك هو من اختصاص لجنة الطعن ابتداء طبقا لنص المادة ٥٣ ، فان لم يرتض أحد الطرفين قرارها كان له أن يطعن عليه أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية (تعليمات تفسيرية رقم ٣ على المادة ٥٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، لمصلحة الضرائب) .

(١) كان الخلاف قد ثار حول مدى اختصاص لجان التقدير ، فرأى المشرع ان يتلافاه بالنسبة الى لجان الطعن لما عدل المادة ٥٢ بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بالنص صراحة على اختصاصها بالفصل فى كافة أوجه الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب .

(٢) إذا أخطر الممول قبل الجلسة بأقل من عشرة أيام ، جاز له ان يطلب مهلة لاستكمال دفاعه ، ووجب على اللجنة إجابته الى طلبه ، وإلا تعرض قرارها للحكم بالبطلان . أما اذا حضر، سواء بنفسه أو بوكيل عنه ، وأبدى دفاعه كاملا ، فليس له أن يطلب الحكم ببطلان قرار اللجنة، استنادا الى أنه أعلن قبل الجلسة بأقل من المدة القانونية (محكمة استئناف القاهرة فى حكم لها بتاريخ ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٥٤) .

(٣) كان هذا الموضوع أيضا محل خلاف أيام لجان التقدير ، فرأى المشرع أن يتلافاه بالنسبة الى لجان الطعن عند تعديل المادة ٥٣ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، بالنص صراحة على أن اللجنة تصدر قرارها إما باعتماد تقدير مصلحة الضرائب أو بتخفيضه . والمقصود بكلمة « التقدير » الواردة فى المادة ٥٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، المشار اليها ، =

ويعلن الممول والمصلحة بالقرار بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ويعتبر الإعلان صحيحا ولو رفض الممول استلامه، على أنه يجب أن يثبت عامل البريد أنه عرض الخطاب على المرسل إليه بنفسه أو على أحـــد المقيمين معه فرفض استلامه . (م ٩٦ من القانون معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) .

ويعدل ربط الضريبة وفقا للقرار فاذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها على مقتضى قرار اللجنة (م ٥٣ معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢) .

٤٤٤ — **الطعن فى قرار اللجنة** : أجاز القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لكل من الممول ومصلحة الضرائب(١) الطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية . ولما صدر القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ بتنظيم مجلس الدولة ، جعل نظر الطعن فى قرار اللجنة من اختصاص القضاء الإدارى (مادة

= « تقدير المأمورية لصافى الربح » لا تقديرها لكل « عنصر» من عناصر تحديد الربح على حدة . ولذا فللجنة الطعن أن تزيد فى عنصر من عناصر التقدير، مادام ذلك لا يسفر فى النهاية عن زيادة التقدير المعروض عليها ، كأن تقتنع بوجهة نظر الممول فى زيادة المصروفات وتتكشف لها أيضا أن هذه الزيادة فى المصروفات تتطلب زيادة فى الإيرادات والمبيعات . . . الخ ، بحيث تكون النتيجة النهائية فى حدود تقدير المأمورية . (تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٥٣ ، صدرت من مصلحة الضرائب بتاريخ ٧ مارس سنة ١٩٥٦) .

(١) يلاحظ أن رضاء مصلحة الضرائب الضمنى بقرار اللجنة يمنعها من الطعن فيه (حكم لمحكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٢٦ ديسمبر سنة ١٩٦٠ فى الاستئناف رقم ٢١ سنة ١٦) . وقد جاء بالأمر الإدارى الصادر من مصلحة الضرائب بتاريخ ١٦ / ١٢ / ١٩٥٢ للمأموريات ، وبالتعليمات الصـــادرة فى ٤/١٠/١٩٥٥ بتنظيم إجراءات الطعون فى قرارات اللجان والأحكام أنه يجب على المأموريات أن تقوم خلال أسبوعين من إعلان القرار ، إذا رأت الطعن فيه ، وخلال يومين من استلام صحيفة الطعن فى قرار اللجنة من جانب الممول ، بإعداد مذكرتها فى الموضوع وترسلها رأسا الى إدارة قضايا الحكومة ، مرفقا بها ملف لجنة الطعن وملف الممول الفردى الخاص بسنوات الطعن .

٨ سابعاً) ولكنه علق هذا الاختصاص على صدور قانون الإجراءات الخاصة بالقضاء الإدارى (مادة ٧٣ فقرة ثانية) ، كذلك فعل القانون الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ الذى حل محله فى تنظيم مجلس الدولة (م ٨ سابعاً ، و م ٣/٢ من قانون الإصدار) . ولما كان قانون الإجراءات هذا لم يصدر بعد فان الجهة المختصة حالياً بنظر الطعن فى قرار اللجنة هى المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية .

ويرفع الطعن أمامها خلال شهر من تاريخ إعلان قرار اللجنة . (م ٥٤ من القانون معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢) .

والمحكمة المختصة هى المحكمة الواقع فى دائرتها المركز الرئيسى للممول ، او محل إقامته المعتادة ، أو مركز المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها . (م ١٠٠ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) .

ويحال الطعن مباشرة إلى الدائرة المختصة بنظره دون إحالة على قاضى التحضير (م ٩٨) وتمثل النيابة فى الدعوى يعاونها مندوب من مصلحة الضرائب (م٨٨) ولا تختص المحكمة إلا بنظر نقط الخلاف التى سبق أن عرضت على لجنة الطعن وفصلت فيها (١) .

ولتقصير أمد المنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب أضاف القانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٣ مادة جديدة إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ هى المادة ٥٤ مكررا بسط فيها الإجراءات التى تتبع فى طعون الضرائب التى ترفع أمام المحاكم

---

(١) «إلا أنه اذا كانت الشركة الممولة قد اعترضت على ربط المأمورية للمصروفات والتكاليف جملة وتفصيلا ، ومنها نفقات سفر أعضاء مجلس الادارة الى الخارج لحضور اجتماعات مجلس الادارة بسويسرا ، فالاعتراض بهذه الصورة يندرج تحته مصروفات سفر الأعضاء من الخارج الى مصر لحضور جلسات مجلس الادارة بها» (محكمة استئناف القاهرة بتاريخ ١٦/٥/١٩٦٣، فى الاستئناف رقم ٤٥ لسنة ٧٩ قضائية ، المجموعة الرسمية السنة ٦١ (١٩٦٤) ص ٥٨٢) .

الابتدائية . وقد حددت المادة المذكورة مواعيد خاصة استثناء من قانون المرافعات ، فيما يتعلق بتقديم الطعون ، وإعلانها ، وإيداع المستندات والمذكرات ، وأعمال الخبرة ، وتأجيل الجلسات ، حتى تنتهى المحكمة المعروض أمامها النزاع من الفصل فيه فى وقت قصير (١) .

---

(١) نصت المادة ٥٤ مكررا المشار اليها على ما يأتى :

« استثناء من أحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية يتبع فى الطعون التى ترفع أمام المحكمة الابتدائية الاجراءات الآتية :

« أولا — يرفع الطعن بصحيفة تقدم إلى قلم كتاب المحكمة المختصة ، ويجب أن تشمل عدا البيانات المتعلقة بأسماء الخصوم وصفاتهم وموطن كل منهم ، على بيان القرار المطعون فيه وتاريخه واللجنة التى أصدرته ، ومأمورية الضرائب المختصة ، والأسباب التى بنى عليها الطعن ، وطلبات الطاعن .

« ثانيا — على الطاعن أن يقيد طعنه عند تقديم صحيفته إلى قلم الكتاب وإلا كان الطعن باطلا ، وحكمت المحكمة من تلقاء نفسها ببطلانه .

« ثالثا — على الطاعن فى الخمسة عشر يوما التالية لتقديم صحيفة الطعن أن يعلن صورة منها الى جميع الخصوم الذين وجه اليهم الطعن ، وإلا كان باطلا وحكمت المحكمة من تلقاء نفسها ببطلانه.

« وعلى قلم المحضرين أن يسلم قلم كتاب المحكمة المختصة صورة صحيفة الطعن المعلنة فى اليوم التالى لإعلانها على الأكثر .

« رابعا — على مصلحة الضرائب خلال خمسة وأربعين يوما من تقديم صحيفة الطعن أن أن تودع قلم كتاب المحكمة المختصة ملف لجنة الطعن وملف الممول الفردى الخاصين بموضوع الطعن.

وهذا النص على جانب كبير من الأهمية إذ يمكن الممول من استيفاء دفاعه بالاطلاع على ملفه الفردى وملف لجنة الطعن ، ولا سيما أن القانون قد أعطى لمصلحة الضرائب حق الاطلاع على ماتريد الاطلاع عليه من وثائق وأوراق وقضايا ، يضاف الى ذلك أنه يقضى على سبب من أسباب تأجيل النظر فى النزاع لإيداع الملف الفردى للممول وملف لجنة الطعن وعلى ما كان يقوم من خلاف حول ذلك بين الممول ومصلحة الضرائب لاسيما وأن المصلحة لم تكن تسارع بتنفيذ قرار المحكمة بضم هذين الملفين مما كان يترتب عليه تأجيل القضية عدة مرات قد تجاوز السنة فى مجموعها .

وفى مقابل ذلك يؤخذ على هذا النص أنه لم يذكر جزاء لعدم تقديم المصلحة الملفين فى الميعاد ، وأنه جعل مبدأ سريان مدة الإيداع من تاريخ تقديم صحيفة الطعن ، وهذا إث =

ومتى صدر حكم المحكمة الابتدائية عدل الربط على أساسه .

٤٤٥ — استئناف حكم المحكمة الابتدائية : يجوز لكل من المصلحة والممول استئناف الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية فى هذا الشأن أياً كانت قيمة

= استقام عندما تكون مصلحة الضرائب هى الطاعنة فانه لا يستقيم إذا كان الممول هو الطاعن، إذ كيف يبدأ سريان الميعاد فى حق المصلحة من تاريخ تقديم الممول صحيفة الطعن لقلم كتاب المحكمة ، وهو إجراء يسبق إعلان المصلحة بمدة قد تصل الى الخمسة عشر يوما (الفقرة «ثالثا» من نفس المادة) .

« خامسا — على الطاعن خلال ستين يوما من تاريخ تقديم صحيفة الطعن أن يودع قلم كتاب المحكمة المختصة مذكرة بشرح أسباب طعنه والمستندات المؤيدة له ، وإلا فلا يجوز قبولها بعد انقضاء هذا الميعاد .

ويلاحظ على هذا النص أنه إذا كان الطاعن هو الممول فانه لا يستطيع أن يقدم مذكرته ومستنداته مستوفاة إلا بعد الاطلاع على الملف الفردى وملف لجنة الطعن وهذان الملفان أجازت الفقرة الرابعة من المادة لمصلحة الضرائب أن تودعهما فى خلال خمسة وأربعين يوما ، فلا يكون أمام الممول فى الحقيقة سوى خمسة عشر يوما لتقديم مذكرته ومستنداته .

« سادسا — للمطعون عليه أن يودع قلم كتاب المحكمة خلال الخمسة عشر يوما التالية لنهاية المدة المبينة بالفقرة السابقة مذكرة بدفاعه مشفوعة بالمستندات التى يرى تقديمها ، فان فعل كان للطاعن فى ميعاد خمسة عشر يوما من انقضاء الميعاد المذكور أن يودع قلم كتاب المحكمة مذكرة مشفوعة بالمستندات التى يرى تقديمها ، وللمطعون عليه أن يودع خلال خمسة عشر يوما أخرى مذكرة بملاحظاته على الرد مشفوعة بما يرى تقديمه من المستندات .

« سابعا — بعد انقضاء المواعيد المنصوص عليها فى الفقرات السابقة ، أو إذا لم يودع المطعون عليه مذكرة بدفاعه فى ميعاد الخمسة عشر يوما المخول له ، يحدد رئيس المحكمة خلال ثلاثة أيام الجلسة التى ينظر فيها الطعن على ألا يتجاوز تاريخها خمسة عشر يوما ، فاذا وقع هذا التاريخ فى شهر يوليه أو أغسطس حدد يوم الجلسة خلال شهر سبتمبر .

« ويخبر قلم كتاب المحكمة الخصوم بتاريخ الجلسة المحددة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول قبل ميعاد انعقادها بثلاثة أيام على الأقل .

« ثامنا — لا يجوز تأجيل نظر الطعن إلا لمرة واحدة ، ولسبب طارىء لم يكن فى الامكان ابداؤه من قبل ، ولا يجوز أن تزيد مدة التأجيل على أربعة أسابيع .

« تاسعا — إذا قضت المحكمة بندب خبير فلا يجوز أن يزيد الأجل الذى يحدد لإيداع =

النزاع ، وميعاد الاستئناف ثلاثون يوما من تاريخ إعلان الحكم الابتدائى . (م ٥٤ معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢ و ٩٩ معدلة بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١) .

ويتم الاستئناف طبقاً للقواعد الواردة فى قانون المرافعات ، ولا يوقف الطعن أو الاستئناف استحقاق الضريبة بل تظل واجبة الأداء على الرغم منهما ، وتتم تسويتها نهائياً عند صدور الحكم النهائى .

ويلاحظ أن الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه تنظر فى جلسة سرية ، ويكون الحكم فيها دائماً بوجه السرعة (م ٩٤) .

كما يلاحظ أن الإعلان المرسل بخطاب موصى عليه بعلم الوصول له قوة الإعلان الذى يتم عادة بالطرق القانونية . وأن الاعلان يعتبر صحيحا حتى ولو رفض الممول استلامه ، ولذلك فان من مصلحته أن يتسلم تلك الإعلانات حتى لا يفوت على نفسه المواعيد المقررة لمباشرة ما خوله له القانون من حقوق (١) .

= الأمانة على خمسة عشر يوما أو أن يزيد الأجل الذى يحدد لإيداع تقرير الخبير على تسعين يوما . كما لا يجوز تأجيل نظر الدعوى بعد إيداع التقرير إلا مرة واحدة ، ولا أن تزيد مدة التأجيل على أربعة أسابيع تقدم خلالها ملاحظات الخصوم على تقرير الخبير مشفوعة بالمستندات التى يرون تقديمها » .

يتضح مما سبق أن النظام الذى استحدثه المشرع مقتبس من نظام قاضى التحضير ، ونظام الاجراءات أمام محكمة النقض وأمام محكمة القضاء الادارى .

وبالرغم من رغبة المشرع فى حسم المنازعات الضريبية فى أقرب وقت مستطاع فانه مازال من الممكن طبقا للمواعيد والاجراءات ألا ينتهى النزاع أمام المحكمة الابتدائية قبل مضى سنة ، وقد ذكر المشرع فى المذكرة الايضاحية للقانون أنه قد راعى عند وضع هذه القواعد جعل المواعيد متناسبة مع الامكانيات العملية لكل من الممول ومصلحة الضرائب والمحكمة .

(١) وفى حالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفى مصلحة الضرائب ، ممن لهم صفة الضبطية القضائية (وهم موظفو المصلحة الفنيون من درجة مساعد مأمور فأعلى — م ١٠٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والمادتان ٥٠ ، ٤٤ من اللائحة التنفيذية معدلتان بالقرار الوزارى رقم ٤٤ لسنة ١٩٥٥) ، وينشر عن ذلك فى لوحة المأمورية المختصة . على ما سنوضحه فى الفقرة ٥٨٨ ص ٦٧٢ فيما يلى

وإذا حكم على مصلحة الضرائب برد مبالغ دفعها الممول بغير وجه حق ، فلا يجوز الحكم عليها بفوائد عنها (م ١٠١/٢ مضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠)(١).

المبحث السابع

وقف المنشأة عن العمل والتنازل عنها

٤٤٦ — **إخطار مصلحة الضرائب بالتوقف أو التنازل** : إذا أوقف صاحب المنشأة(٢) نشاطها أو تنازل عنها للغير فعليه أن يقدم إخطارا بذلك لمصلحة الضرائب فى خلال شهرين من التوقف أو النزول وإلا تعرض للحكم عليه بالحبس مدة لا تزيد على شهرين وبغرامة لا تتجاوز ٢٠٠ جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ، والمقصود من ذلك تمكين مصلحة الضرائب من أن تسارع إلى تحديد ربح تلك المنشأة ، وربط وتحصيل الضريبة عليها حتى لا تتعرض مصلحة الخزانة للخطر إذا طالت الفترة بين وقف المنشأة أو النزول عنها وبين بدء مصلحة الضرائب فى اتخاذ إجراءات الربط والتحصيل (المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣) .

---

(١) أجاز القضاء ، قبل إضافة الفقرة الثانية إلى المادة ١٠١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، المشار اليها ، الحكم على مصلحة الضرائب بالفوائد القانونية عن المبالغ التى يحكم بردها لتحصيلها من الممولين بغير وجه حق ، وذلك من تاريخ المطالبة الرسمية (من حكم لمحكمة النقض بتاريخ ٢٥ يونيه سنة ١٩٥٣ فى الطعن رقم ٤٠٩ ، ومنشور رقم ٢ لسنة ١٩٥٤ فى ٢٣ مارس ، لمصلحة الضرائب) .

(٢) تعتبر السيارة التى تستغل استغلالا تجاريا فى نقل الأشخاص أو البضائع منشأة ، يسرى عليها حكم المادتين ٥٨ و ٥٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وعلى ذلك يكون مشترى السيارة مسئولا بالتضامن مع البائع عما يكون مستحقا لمصلحة الضرائب حتى تاريخ البيع ، وفقا لنص المادة ٥٩ المشار اليها بعد تعديلها بمقتضى القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ (حكم لمحكمة النقض بتاريخ ٢٥ يونيه سنة ١٩٥٣ ، فى الطعن رقم ٢٠٠ لسنة ٢١ قضائية — ومنشور مصلحة الضرائب رقم ٦ لسنة ١٩٥٤ ، بتاريخ ١٩٥٤/٤/١٥) .

٤٤٧ — وقف المنشأة : بالإضافة إلى الجزاء السابق المقرر بمقتضى المرسوم بقانون المشار إليه ، نصت المادة ٥٨ من القانون على أنه : « إذا وقفت المنشأة عن العمل الذى تؤدى الضريبة على أرباحه وقوفا كلياً أو جزئياً تحصل الضريبة على الأرباح لغاية التاريخ الذى وقف فيه العمل .

« ولأجل الانتفاع بهذا الحكم يجب على الممول فى بحر ٦٠ يوما من التاريخ الذى وقف فيه العمل أن يبلغ ذلك إلى مصلحة الضرائب وأن يقدم إليها الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة وإلا التزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة » (١) .

ووقف المنشأة هو انقطاعها عن مزاولة النشاط الذى يخضع ربحه للضريبة بصفة كلية أو جزئية ، ولا تعتبر فترة التصفية فترة وقوف عن العمل وإنما تعتبر امتدادا للمنشأة (٢) وتخضع الأرباح التى قد تتحقق أثناءها للضريبة . وتعتبر وفاة

(١) هذا الحكم لايخلو من النقد ، ذلك أن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تسرى على الأرباح الفعلية ، والزام الممول الذى وقف العمل ، دون أن يبلغ مصلحة الضرائب بالوقف ، بدفعها عن سنة كاملة ، يتنافى مع هذا الأساس ، إذ يجعلها تسرى على أرباح مفترضة بالنسبة للجزء الباقى من السنة ، يضاف إلى ذلك أن القانون لم يبين كيف تقدر الأرباح عن المدة الباقية من السنة التى وقف فيها العمل بالمنشأة ، وقد رأت محكمة النقض فى الزام الممول المتخلف عن إبلاغ مصلحة الضرائب بالتوقف ، وتقديم الوثائق والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة ، بدفع الضريبة عن سنة كاملة ، نوعا من الجزاء المالى ، (حكم لمحكمة النقض بتاريخ ١٩٦٣/٣/٢٧ ، فى الطعن رقم ٢٧٣ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة الرابعة عشرة ، ص ٣٧٦) ، غير أن هذا الجزاء لا يتساوى فيه جميع الممولين ، فقد يقف بعضهم العمل بمنشأته فى أوائل السنة ، بينما يقفه البعض الآخر قرب نهايتها ، فيلتزم الأول بدفع الضريبة عن مدة أطول من الثانى ، مع أن المخالفة للقانون واحدة

(٢) ذلك لأن تقرير تصفية المنشأة لا يترتب عليه الغاء تعهداتها لا من جانبها ولا من جانب من تعاقدت معهم ، وهو مايترتب عليه ضرورة أن تنجز فى فترة التصفية الأعمال المتعاقد عليها ، ولما كان الفقه والقضاء قد استقرا على أن الشخصية المعنوية للشركة تستمر إلى أن تتم تصفيتها فان فترة التصفية تعتبر فترة مزاولة للنشاط ، وتخضع الأرباح التى تحققها أثناءها للضريبة ويسرى عليها مبدأ سنوية الضريبة ، ولا يسوغ ارجاء تحصيل الضريبة عليها حتى تمام تصفية الشركة ، =

الممول فى حكم التوقف عن العمل .

ويقع عبء التبليغ عن التوقف على عاتق الممول أو من يمثله قانونا ، وفى حالة وفاة الممول يقع هذا العبء على من حل محله فى العمل ذاته (١) ، سواء أكان من بين الورثة أم لم يكن ، وتبدأ مهلة الستين يوما المقررة للتبليغ فى هذه الحالة من يوم الوفاة ، إذ هو اليوم الذى توقفت فيه المنشأة عن العمل ، وإذا لم يكن هناك من يتابع العمل فى المنشأة بعد وفاة الممول ، فلا محل لتطبيق النص وتكون الضريبة المستحقة على التركة .

ولم يشترط القانون فى التبليغ شكلا معينا .

٤٤٨ — **التوقف الجبرى :** توقف الممول عن مزاولة النشاط الخاضع للضريبة بسبب خارج عن إرادته لا يعفيه من واجب التبليغ ، إذا أراد أن يستفيد من الحكم الوارد فى المادة ٥٨ / ٤ من القانون ، لأن الشارع جعل من التبليغ شرطا أو قيدا للانتفاع بهذا الحكم ، بصرف النظر عن أسباب التوقف ودواعيه المنقطعة الصلة بواقعة التبليغ (٢) .

٤٤٩ — **التنازل عن المنشأة :** التنازل عن المنشأة هو انتقال ملكية المنشأة كلها أو بعضها ، بعوض أو بغير عوض ، بموجب أى تعاقد أو تصرف

= وذلك سواء التزم المصفون أغراض التصفية ، أم مارسوا نشاطا استغلاليا حقق الشركة ربحا (حكم لمحكمة النقض بتاريخ ٤/٢/١٩٥٤ فى الطعن رقم ٣٦٦ السنة ٢١ قضائية — ومنشور مصلحة الضرائب رقم ١٤ بتاريخ ٥/٧/١٩٥٥ ، وتعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٥٨ من القانون ، لمصلحة الضرائب) .

(١) نقض ٢٣/١٢/١٩٤٦ — ولا يغنى عن التبليغ علم مصلحة الضرائب بالوفاة (نقض ١/٤/١٩٦٤ ، الطعن ٢٠٧ لسنة ٢٩ ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٥ (١٩٦٤) ص ٤٩٢ .

(٢) حكم لمحكمة النقض بتاريخ ٨/١٢/١٩٦٠ فى الطعن رقم ٤٨٨ لسنة ٢٥ قضائية ، وتعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٢ على المادة ٥٨ من القانون .

يترتب عليه انتقال الملكية ، من ممول إلى آخر له شخصية قانونية متميزة عن شخصية المتنازل له ، فيعتبر من قبيل التنازل استقلال أحد الشركاء بالمنشأة ، واشراك صاحب المنشأة الفردية غيره معه فى ملكيتها(١)، وتقديم الممول منشأته كحصة فى رأس مال شركة تضامن (٢) ، واندماج شركة فى أخرى .

وتقضى المادة ٥٩ بعد تعديلها بالقانونين رقم ١٢٧ لسنة ١٩٤٨ورقم٢٥٣لسنة ١٩٥٣ على أن : « التنازل عن كل أو بعض المنشأة يكون حكمه فيما يتعلق بتصفية الضريبة حكم وقوف العمل وتطبق عليه أحكام المادة السابقة .

« ويجب على المتنازل والمتنازل له تبليغ مصلحة الضرائب عن هذا التنازل

(١) حكم لمحكمة الاسكندرية الابتدائية بتاريخ ١٢ فبراير سنة ١٩٥٣ ، (المبادىء القانونية ، للأستاذ كمال الجرف ، ج ٨ ص ٤٢١) .

(٢) حكم لمحكمة النقض بتاريخ ١٩٦٢/٣/٢١ ، فى الطعن رقم ٤٥ لسنة ٢٧ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة الثالثة عشرة (١٩٦٢) ، ص ٣١٩ وحكم آخر لها بتاريخ ١٩٦٤/١/١٩ ، فى الطعن رقم ٢٠٥ لسنة ٢٩ قضائية ، المجموعة السابقة ، السنة الخامسة عشرة (١٩٦٤) ، ص ١٤١ ، جاء به « أن تغير الشكل القانونى للمنشأة من منشأة فردية إلى شركة تضامن بانضمام شريك أو أكثر اليها يترتب عليه انقضاء المنشأة الفردية وميلاد شخص جديد هو شركة التضامن التى تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة ، ويكون دخول صاحب المنشأة الفردية بأصول منشأته الفردية فى شركة التضامن منطويا على التنازل منه للشركة المذكورة عن تلك الأصول بما يوجب عليه اخطار مصلحة الضرائب بهذا التنازل فى مدى ستين يوما من تاريخ حصوله، وإلا تعرض للجزاء المنصوص عليه فى المادة ٥٨ من القانون رقم ١٤ لسنة١٩٣٩، وهو الزامه بالضريبة عن سنة كاملة . ولا محل لما قرره الحكم المستأنف فى نفى حصول التنازل من أن التشريع الضريبى لم يعتد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن والتوصية ، استنادا الى نص المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى يوجب فرض الضريبة شخصيا على الشريك فى شركات التضامن والشريك المتضامن فى شركات التوصية ، لأن المقصود من هذا النص هو التيسير على مصلحة الضرائب فى تحصيل الضريبة ، ولا يتضمن إهدار الشارع لشخصية الشركات المذكورة، بدليل ما أورده فى ذات النص من اعتبار الشركة مسئولة عن دين الضريبة المستحقة على الشريك » .

فى مدى ستين يوما من تاريخ حصوله ، ويكون كل من المتنازل والمتنازل له مسئولا بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشآت المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل (١).

« ويكون للمتنازل له أن يطلب من مصلحة الضرائب أن تخطره ببيان عن الضرائب المستحقة لها على المنشأة المتنازل عنها (٢) .

---

(١) وفى هذه الحالة تتخذ اجراءات ربط وتحصيل الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى مواجهة كل من المتنازل والمتنازل له ، وترسل التنبيهات الى كل منهما للتنفيذ بمقتضاها ، وذلك تطبيقا لنص المادة ٢٩٣ (٢) من القانون المدنى التى تقضى بأنه إذا أعذر الدائن أحد المدينين المتضامنين أو قاضاه فلا يكون لذلك أثر بالنسبة إلى باقى المدينين . (مصلحة الضرائب، تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٥٩ من القانون) .

ويلاحظ أنه إذا كان المتنازل يستثمر عدة منشآت وتنازل عن إحداها ، فان مسئولية المتنازل له تكون فى حدود الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فقط دون غيرها من المنشآت الأخرى . ويحدد نصيب المنشأة المتنازل عنها من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية المستحقة على المتنازل عن مجموع المنشآت التى يستثمرها بنسبة أرباح المنشأة المتنازل عنها الى مجموع أرباح المنشآت جميعا . (تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٢ على المادة ٥٩ صادرة فى ١٩٥٤/٦/٩ ؛ عن فتوى لمجلس الدولة بتاريخ ١٩٤٩/١١/٧) .

(٢) طلب المتنازل له من مصلحة الضرائب إخطاره ببيان الضرائب المستحقة لها على المنشأة المتنازل عنها إجراء قائم بذاته ، مستقل عن التبليغ عن التنازل ، ولا يغنى عنه هذا التبليغ ، ومدة الستين يوما التى يترتب على انقضائها إعفاء المتنازل له من المسئولية عن هذه الضرائب انما يبدأ سريانها من تاريخ طلب البيان عنها من مصلحة الضرائب ، وليس من تاريخ التبليغ عن التنازل نفسه (محكمة النقض فى حكم لها بتاريخ ٢٠ فبراير سنة ١٩٦٣ ، فى الطعن رقم ٢٣٢ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٢٦١) وهذا الحق منصوص عليه لمصلحة المتنازل له، فله أن ينزل عنه أو يرجأ استعماله، أو يعدل عنه، وليس فى العدول عنه مخالفة للقانون، واذا عدل يظل مسئولا بالتضامن عن الضرائب التى تحددها مصلحة الضرائب على المنشأة المتنازل عنها الى تاريخ التنازل ، ولا ضرورة لمطالبة الممول بأن يكون عدوله عن المطالبة باخطاره بالضرائب المستحقة على المنشأة الى يوم التنازل فى صورة « إقرار» يذكر فيه أنه مازال مسئولا مسئولية تضامنية عن قيمة الضرائب المستحقة على المنشأة ، إذ أنه يكفى إعلان المتنازل له عن هذا العدول اعلانا صريحا لا لبس فيه ، لأن مسئوليته التضامنية مقررة قانونا بحكم الفقرة الثانية من المادة ٥٩ ، (تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ٤ على المادة ٥٩ بتاريخ ٣ نوفمبر سنة ١٩٥٧) .

« وعلى مصلحة الضرائب أن توافيه بالبيان المذكور فى مدى ستين يوما من تاريخ الطلب ويكون التضامن المنصوص عليه فى هذه المادة قاصرا على المبالغ الواردة فى هذا البيان وذلك بغير مساس بحق المصلحة قبل المتنازل ، فاذا لم تخطر المصلحة المتنازل له فى مدى المدة المذكورة بالمستحق لها برئت ذمة المتنازل له من كل مسئولية .

«ولا يكون التنازل حجة فيمايتعلق بتحصيل الضرائب مالم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ » (الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها)(١) ، على أن هذا الحكم لا يسرى إلا بالنسبة للمحال الخاضعة لأحكام القانون المشار اليه .

والجزاء على مخالفة أحكام هذه المادة هو المنصوص عليه فى المادة ٨٥ فقرة أولى معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ (٢) . هذا إلى أن عدم الإخطار عن التنازل فى الميعاد يترتب عليه أيضا التزام المتنازل بالضريبة المستحقة على المنشأة عن السنة كلها .

ولم يكن المتنازل له فى الأصل مسئولا بالتضامن عن الضرائب المستحقة على المنشأة إلى تاريخ التنازل إذا قام بتبليغ المصلحة عن التنازل، فأدى ذلك إلى تسهيل

---

(١) فى حالة عدم اتخاذ الاجراءات التى نص عليها القانون رقم ١١ لسنة ١٩٤٠ المشار اليه، لا يترتب على اخطار مصلحة الضرائب بالتنازل عن المنشأة ، الزامها بموافاة المتنازل اليه ببيان الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها فى مدى ستين يوما من طلبه ، لأن هذا الالزام انما يكون إذا استوفى التنازل شروطه القانونية ، ولا يسرى ميعاد الستين يوما فى حق المصلحة قبل استيفاء هذه الشروط (عن فتوى لمجلس الدولة رقم ١٧٨٥ — بتاريخ ٧/١٠/١٩٥٧) .

(٢) كانت المادة ٥٩ تحتوى على فقرة سادسة ألغيت بمقتضى القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ من ٢١ مايو سنة ١٩٥٣ ، وكان نصها كالآتى : « ويعاقب على مخالفة أحكام هذه المادة بالعقوبات المبينة فى المادة ٨٥ فقرة أولى » . وقد أستعيض عن هذه الفقرة الملغاة باضافة المادة ٥٩ الى المواد التى تشير اليها المادة ٨٥/١ .

التهرب من الضريبة إذ كان صاحب المنشأة يتنازل عنها لغيره تنازلا صوريا ، ثم يقوم المتنازل له بتبليغ مصلحة الضرائب بالتنازل فترتفع عنه المسئولية ، لهذا عدل القانون رقم ١٣٧ لسنة ١٩٤٨ نص المادة ٥٩ بحيث أصبح كل من المتنازل والمتنازل له مسئولا بالتضامن عما استحق على المنشأة المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل عن جميع المتأخر عليه (١) من ضريبة الأرباح التجارية أو ضرائب أخرى تمتد اليها أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، كالضريبة على الأرباح الاستثنائية ، دون غيرها من الضرائب الأخرى كالضريبة على العقارات المبنية ، أو الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، أو الضرائب المحلية ، إذ التضامن لا يجوز التوسع فيه .

وقيام المتنازل وحده بالإخطار غير كاف في درء المسئولية المقررة على المتنازل إليه إذا لم يقم هذا الأخير بالإخطار (٢) .

٤٥٠ — ويلاحظ أن المقصود بالتنازل هنا هو التنازل عن المنشأة ، كلها

---

(١) يلاحظ أن مسئولية المتنازل له التضامنية عن الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها لا تقتصر على ضريبة السنة التي حدث فيها التنازل ، وإنما تمتد إلى جميع الضرائب المستحقة عن سنوات سابقة إلى تاريخ التنازل ، لأن الغرض من النص الحيلولة دون تهرب الممول مما يستحق عليه من الضرائب عن طريق التنازل عن المنشأة . لكن مسئولية المتنازل اليه ، من جهة أخرى ، تقتصر على الضرائب المستحقة على أرباح المنشأة التي آلت اليه عن مدة استغلالها بواسطة من باعها له فقط ، لا قبل ذلك . ذلك أن صياغة نص المادة ٥٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تدل على أن التضامن المنصوص عليه فيها مقصور على طرفي التنازل وحدهما ولا يتعداهما الى المتنازلين والمتنازل اليهم المتعاقبين (حكم لمحكمة استئناف القاهرة بتاريخ ١٩/٦/١٩٥٨ ، تأيد من محكمة النقض بتاريخ ١٩/٦/١٩٦٣ في الطعن رقم ٣٢٧ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٨٣٤) .

(٢) حكم لمحكمة النقض بتاريخ ٢١ يناير سنة ١٩٦٠ ، في الطعن رقم ٣١٨ لسنة ٢٥ قضائية ، وتعليمات تفسيرية رقم ٥ للمادة ٥٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من مصلحة الضرائب .

أو بعضها، بكيانها الأصلى وبطبيعتها الأصلية وصلاحيتها للاستمرار فى الاستثمار، أى عن مجموعة من العناصر تعمل مشتركة لإنتاج الربح ، فلا يعد تنازلا بهذا المعنى بيع بعض عناصر المنشأة أو أدواتها أو أثاثها . فإنشاء متجر لبيع الزهور الناتجة من أراضى الممول مكان محل كان مؤجرا من قبل لآخر يدير فيه مطعما لا يعد من قبيل التنازل الذى قصده المشرع (١) .

وغنى عن البيان أن مسئولية المتنازل له عن الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها لا تحول فى الأصل دون رجوعه بما دفعه من ضريبة على المتنازل .

ولم يشترط القانون للتبليغ عن التنازل أيضا شكلا معينا .

المبحث الثامن

الواقعة المنشئة للضريبة وسعرها وربطها وتحصيلها

§ ١ — الواقعة المنشئة للضريبة

٤٥١ — تستحق الضريبة بتحقق الربح . ولا يعتبر الربح متحققا إلا فى تاريخ انتهاء السنة المالية للممول . إذ لابد من انتظار تلك اللحظة لمعرفة ما إذا كان هناك ربح أم لا ، لأن الربح نتيجة مختلف العمليات التى يقوم بها الممول أثناء سنته المالية (٢) .

---

(١) حكم المحكمة مصر الابتدائية فى ٢٧ يناير سنة ١٩٤٨ ، وحكم المحكمة كفر الشيخ الابتدائية بتاريخ ٢٦ أبريل سنة ١٩٦١ ، القضية رقم ٢ لسنة ١٩٥٩ تجارى ، المجموعة الرسمية، السنة الستون ، ص ٤١٨ .

(٢) تحاسب الشركات التى تقوم ببيع الأراضى بالتقسيط على آجال طويلة على أساس تحديد أرباحها عند استحقاق القسط ، لا عند انعقاد البيع ، ويعتبر كل قسط من الأقساط التى يلزم المشترى بدفعها سنويا للشركة وحدة مستقلة ، يمثل بعضه جزءا من التكلفة ، ويمثل البعض =

وبناء على ذلك فالسعر الذى يطبق هو السعر السارى فى تاريخ انتهاء السنة المالية للممول.

§ ٢ — سعر الضريبة

٤٥٢ — سعر ضريبة الأرباح التجارية الحالى ١٧٪ وذلك اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥٢ (مادة ٣٧ والمرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢)(١).

= الآخر ربحا وفوائد . ويحسب الربح الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أساس صافى الربح من كل قسط من هذه الأقساط، بمعنى أن كل قسط يجب أن يتحمل نصيبه من التكاليف. (حكم لمحكمة النقض بتاريخ ١٣/٦/١٩٦٢ ، فى الطعن رقم ٣ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٣ (١٩٦٢) ، س ٧٩٠).

(١) نصت المادة ٣٧ من القانون على أن : « سعر الضريبة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية هو ذات السعر المقرر بمقتضى المادة السابعة من هذا القانون على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة » .

ويلاحظ على هذا النص أنه جعل سعر الضريبة على إيراد رأس المال كسعر الضريبة على الربح التجارى والصناعى ، بينما هذا الأخير دخل مختلط ناشىء عن العمل ورأس المال ، وكان ينبغى أن تفرض عليه ضريبة أقل سعرا ، إلا أنه يلاحظ من جهة أخرى أن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تسرى على الإيراد الصافى بينما تسرى الضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة على الإيراد الاجمالى ، وأن ضريبة الأرباح التجارية تتضمن إعفاء ذوى الدخول الصغيرة، على العكس من الضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة ، كل هذا يؤدى ، إلى حد ما ، إلى التمييز فى السعر الحقيقى بين الضريبتين ، رغم اتحاد السعر الأسمى .

وكانت المادة ٧ من القانون تنص، عند صدوره، على أنه : «حدد سعر الضريبة بعشرة فى المائة من الإيرادات التى تسرى الضريبة عليها . على أنه ، كتدبير مؤقت ، لا تحصل الضريبة فى سنتى ١٩٣٨ و١٩٣٩ إلا على أساس ٧٪ ، ثم على أساس ٨٪ ابتداء من سنة ١٩٤٠ ، و٩٪ ابتداء من سنة ١٩٤١ و١٠٪ ابتداء من سنة ١٩٤٢ .

ثم صدر القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٠ الذى ألغى التدبير المؤقت المشار إليه بالنسبة إلى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وجعلها بسعر ١٠٪ ابتداء من أول سنة ١٩٤٠ ، ولكنه أبقاه بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، ثم زيد السعر إلى ١٢٪ اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٤٢ بالنسبة للضريبتين بمقتضى القانون رقم ١٩ لسنة ١٩٤٢ . ثم جعل ١٤٪ اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥٠ بالنسبة للضريبتين أيضا بمقتضى القانون =

٤٥٣ — التخفيف عن صغار الممولين : أضاف المشرع إلى القانون مادة جديدة برقم ٤١ مكررة ، بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أعفى فيها صغار الممولين من نصف الضريبة المستحقة عليهم إذا توافرت شروط معينة بينها فى المادة المذكورة هى :

(١) - ألا يتجاوز رأس المال الحقيقى المستثمر مائتى جنيه .

(٢) - ألا يكون بالمنشأة غير صاحبها وعامل واحد .

(٣) - أن تكون الحسابات منتظمة .

(٤) - ألا يكون للممول أوجه نشاط أخرى .

(٥) - ألا يتجاوز صافى الربح السنوى مبلغ ثلاثمائة جنيه .

والغرض من إضافة المادة المذكورة هو تخفيف الضريبة عن صغار الممولين وتشجيعهم على الاحتفاظ بحسابات منتظمة .

§ ٣ — ربط الضريبة

٤٥٤ — ربط الضريبة هو تحديد المبلغ الذى يجب على المكلف دفعه ، ويكون ذلك بتطبيق سعر الضريبة على الربح الخاضع لها .

وقد سبق أن رأينا أن الضريبة تسرى على جميع الشركات والأفراد الذين يعملون فى مصر متى اجتمعت فيهم شروط الالتزام بها.

= رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ثم رفع إلى ١٦ ٪ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ بالنسبة للضريبتين أيضا ، بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ ، ثم زيد إلى ١٧ ٪ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٢ بالنسبة للضريبتين بمقتضى القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢ ، وظل كذلك حتى الآن ، وعلى هذا يكون السعر كالآتى : ٧ ٪ من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ حتى آخر سنة ١٩٣٩ ، ٨ ٪ عن سنة ١٩٤٠ ، ٩ ٪ عن سنة ١٩٤١ ، ١٢ ٪ عن السنوات من ١٩٤٢ حتى آخر سنة ١٩٤٩ ، ١٤ ٪ عن سنة ١٩٥٠ و١٦ ٪ عن سنة ١٩٥١ ، ثم ١٧ ٪ ابتداء من أول سنة ١٩٥٢ حتى الآن .

فاذا كان الممول شخصا طبيعيا ربطت الضريبة باسمه شخصيا حتى ولو كان قاصرا أو عديم الأهلية ، وفى حالة وفاة الممول تربط الضريبة باسمه ثم يطالب بها الورثة باعتبارهم خلفاءه (١) .

وفيما يتعلق بشركات المساهمة تربط الضريبة باسم الشركة نفسها لأن لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصيات المساهمين .

وفيما يتعلق بشركات التضامن تربط الضريبة باسم كل شريك شخصيا على جملة ما يحصل عليه من الشركة فى صورة ربح أو مرتب أو فائدة رأس مال وذلك لأن قانون الضرائب يعامل شركات التضامن كما لو كانت مجموعة أفراد وليست شركة ، فيسرى على كل شريك ما يسرى على الممول الفرد (٢) .

---

(١) ويتعين اتخاذ اجراءات الربط والتحصيل فى مواجهة كل وارث على حدة مع بيان صفته . ويجوز قبل انقضاء ثلاثة شهور على تاريخ وفاة الممول اتخاذ اجراءات الاخطار فى مواجهة الورثة جملة واحدة فى آخر موطن كان لمورثهم ، وذلك طبقا لنص المادة ٤٦٣ من قانون المرافعات وإذا استمر الورثة فى استغلال منشأة مورثهم وتقاسموا نتيجة الاستغلال ربحا كانت أم خسارة ، فان المنشأة لا تعدو أن تكون شركة واقع بينهم ، فتربط الضريبة على حصة كل وارث فى الأرباح باسمه شخصيا ، ويتمتع كل منهم بحد الإعفاء المقرر له بمقتضى المادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وإذا حددت مسئولية بعض الورثة بمقدار أنصبتهم فى رأس مال المنشأة خضع مايحصلون عليه من ربح للضريبة على إيرادات القيم المنقولة شأنهم فى ذلك شأن الشريك الموصى . أما إذا تجنب أحد الورثة نتيجة استغلال مورثه مقابل مبلغ معين ثابت ، فان هذا المبلغ لا يعدو أن يكون عائدا لنصيبه فى المنشأة ، ويعتبر « فائدة » لاستثمار هذا النصيب وليس ربحا ، ويخضع بهذه الصفة للضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات (تعليمات تفسيرية رقم « ٣ » المادة ٣٤ المشار إليها ، مصلحة الضرائب) .

(٢) بالنسبة إلى شركات الواقع تتخذ اجراءات الاخطار والربط فى مواجهة كل شريك على حدة ، فاذا عين الشركاء مديرا من بينهم يمثلهم أمام مصلحة الضرائب اتخذت فى مواجهته جميع الاجراءات المشار إليها بصفته هذه (تعليمات تفسيرية رقم « ٢ » للمادة ٣٤ من القانون ، لمصلحة الضرائب) ، وبالنسبة لشركات المحاصة تربط الضريبة باسم الشريك على كافة الأرباح التى حققتها الشركة بغير نظر إلى ما يكون هناك من شركاء مستترين ، فاذا ظهر الشركاء المستترون للغير عوملوا معاملة الشركاء فى شركات الواقع من حيث الربط على أرباحهم (تعليمات تفسيرية رقم « ١ » للمادة ٣٤ المشار إليها) .

أما شركات التوصية بسيطة كانت أم بأسهم فان الضريبة تربط باسم كل شريك من الشركاء المتضامنين على جملة ما يحصل عليه من أرباح ومرتبات وفائدة رأس مال (١) وما زاد على ذلك تربط عليه الضريبة باسم الشركة (٢).

٤٥٥ – رجوع مصلحة الضرائب على الشركة لاستيفاء ضريبة الشريك:

القاعدة أن كل شريك ملزم شخصيا بتسديد الضريبة المستحقة عليه ، وإذا عجز

---

(١) لم يفرق القانون هنا بين شركات التوصية البسيطة وشركات التوصية بالأسهم، التى وإن شملت موصين مساهمين فهى ليست إلا شركات توصية ، فتفرض الضريبة على مديرها الشريك المتضامن بمقدار نصيبه فى الربح طبقا لنص الفقرة الثالثة من المادة ٣٤ من القانون (محكمة النقض بتاريخ ٢١ نوفمبر سنة ١٩٥٣ ، فى الطعن رقم ٤٣٢ لسنة ٢١ قضائية ، وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم (٤) على المادة ٣٤ المشار إليها) .

(٢) لما كانت الضريبة تربط بالنسبة إلى شركة التوصية باسم الشريك المتضامن أو باسم الشركة ، فليس للشريك الموصى أن يطعن فى التقديرات باسم الشركة ، ويعتبر طعنه مقدما من شخص لا صفة له ، ويقضى بعدم قبوله (حكم لمحكمة استئناف الاسكندرية بتاريخ ٢١ نوفمبر سنة ١٩٦٠ فى الاستئناف رقم ١٢٧ سنة ١٥ قضائية). والضريبة المستحقة على حصة الشركاء الموصين تربط باسم الشركة ، وهى دين على الشركة ، يضمن الوفاء بها : (ا) أموال الشركة . (ب) والأموال الخاصة للشركاء المتضامنين ، فاذا لم تكف أموال الشركة للوفاء بالضريبة أمكن الرجوع على الشركاء المتضامنين فيها، ذلك لأن الشركاء المتضامنين فى شركات التضامن وشركات التوصية مسئولون عن جميع ديون الشركة بالتضامن وتمتد هذه المسئولية إلى أموالهم الخاصة ، سواء من كان موجودا منهم فى الشركة قبل أن يترتب الدين فى ذمتها ، ومن دخل الشركة بعد ذلك . هذا بالنسبة إلى الضريبة المستحقة على الشركاء الموصين . أما الضريبة المستحقة على الشركاء المتضامنين ، فانها وإن كانت مفروضة على كل شريك متضامن شخصيا ، إلا أنها تبقى دينا على الشركة فى حدود ما يستحق على نصيبه فى ربح الشركة ، طبقا لنص الفقرة الرابعة من المادة ٣٤ من القانون، وعلى ذلك يضمن الوفاء بها : (ا) أموال هذا الشريك إذ هو المدين الأصلى بالضريبة ، (ب) وأموال الشركة فى حدود نصيبه فى أرباحها . ولمصلحة الضرائب أن تقتضى هذه الضريبة أثناء قيام الشركة من نصيب الشريك فى أرباح الشركة، ولكنها لا تستطيع اقتضاءها من نصيبه فى رأس مال الشركة إلا بعد تصفية الشركة ، واستنزال الديون الخاصة بالشركة ، على أن لمصلحة الضرائب ، محافظة على حقوق الخزانة العامة ، أن توقع حجزا تحفظيا قبل تصفية الشركة على نصيب هذا الشريك فى رأس مالها (المادة ٥٢٥ من القانون المدنى).

عن دفعها فليس لمصلحة الضرائب الحق فى الرجوع على غيره من الشركاء ، كما أنه ليس لها الحق فى الرجوع على الشركة لتستوفى الضريبة منها أثناء قيام الشركة إلا فى حدود نصيبه فى أرباحها ، وفى حدود نصيبه فى رأس مالها بعد تصفيتها .

كذلك إذا كان لأحد الشركاء منشأة مستقلة فليس لمصلحة الضرائب الحق فى الرجوع على الشركة لتستوفى منها الضريبة المطلوبة من هذا الشريك عن نشاطه المستقل إلا فى الحدود السابقة .

ولما أرادت مصلحة الضرائب تطبيق تلك القاعدة بالنسبة للشركاء الموصين اعترضت بعض الشركات وذلك استنادا إلى نص المادة ٣٤ فقرة ٣ من القانون حيث جاء بها « أما فيما يتعلق بشركات التوصية فتفرض الضريبة باسم كل من الشركاء المتضامنين بمقدار نصيبه فى الربح وما زاد على ذلك تفرض عليه الضريبة باسم الشركة .

ولتمكين مصلحة الضرائب من الرجوع على شركات التوصية لتستوفى منها الضريبة المستحقة على الشريك الموصى عن نشاطه المستقل ، أضاف المشرع بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (المعدل بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١) فقرة رابعة إلى المادة ٣٤ بالنص الآتى: «ومع ذلك تبتى الضريبة المربوطة على الشريك ديناً على الشركة ولكن فى حدود ما كان يستحق على نصيبه فى ربح الشركة ولو فرضت عليه الضريبة مستقلا (١) » .

---

(١) جاء فى تقرير لجنتى المالية والتجارة والصناعة فى مجلس الشيوخ عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أن إضافة الفقرة الرابعة إلى المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ « ترمى إلى تمكين الخزانة من استيفاء الضريبة على الشريك من حصته فى الشركة ، لأن بعض الشركات كانت تعترض على التنفيذ على حصص الشركاء بحجة أنها ليست مملوكة للشريك ، بل للشركة، فدفعا للبس وضع هذا النص» ، وقد يفهم من هذا النص أن الأمر يتعلق بالشريك =

٤٥٦ — وحدة ربط الضريبة ونطاق ربطها : نصت المادة ٣٤ فقرة أولى على أن : « تفرض الضريبة على كل ممول على مجموع المنشآت التى يستثمرها فى مصر بمركز إدارة المنشآت . وفى حالة عدم تعيين هذا المركز ، ففى الجهة التى يوجد بها المحل الرئيسى للمنشآت » .

يؤخذ من هذا النص أنه إذا امتلك الممول عدة منشآت خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى مصر فإن الضريبة لا تفرض على نتيجة أعمال كل منشأة على حدة بل على نتيجة أعمال جميع المنشآت ، فتخصم الخسائر التى تصيب بعض المنشآت من الأرباح التى تحققها المنشآت الأخرى ، ولا يتمتع الممول إلا بإعفاء واحد ، وتصـــدر مصلحة الضرائب وردا واحدا عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية المستحقة عليه من جميع أوجه نشاطه التجارى والصناعى ، وهذه القاعدة تعرف « بقاعدة وحدة الربط » .

٤٥٧ — وإذا اختلفت بداية ونهاية السنوات المالية للمنشآت التى يمتلكها

= « المتضامن » سواء فى شركات التضامن أو فى شركات التوصية ، دون الشريك الموصى ، على أننا إذا رجعنا إلى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب بتاريخ ٢٣ مايو سنة ١٩٥٠ فى هذا الشأن وجدناه أكثر إفصاحا فقد جاء به : « هـذه المادة (٣٤) خاصـة بتحديد الشخصية التى تفرض عليها الضريبة فى حالة المنشأة الفردية وشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة ، وفيما يتعلق بهذه الأخـيرة ، تفرض الضريبة بالنسبة للشركاء الموصين بمقدار نصيبهم فى الربح باسم الشركة ، وتمكينا للخزانة من استيفاء الضريبة المستحقة على الشريك « الموصى » ، ودفعا للبس ، أضيفت الفقرة التالية ، إذ أن بعض الشركات كانت تعترض على التنفيذ على حصص الشركاء بحجة أنها ليست مملوكة للشريك بل للشركة ، استنادا إلى نص المادة ٣٤ فقرة أخيرة (المقصود الفقرة الثالثة الحالية) ، أما الفقرة التى أضافها مجلس الشيوخ فنصها « ومع ذلك تبقى الضريبة المربوطة على الشريك دينا على الشركة ولكن فى حدود ما كان يستحق على نصيبه فى ربح الشركة ، ولو فرضت عليه الضريبة مستقبلا » ، وقد أراد الشارع « مستقلا » فوقع خطأ فيهـا ، الأمر الذى استلزم تصحيحها عند تعديل القانون بمقتضى القـانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ .

الممول ، تم الربط بعد انتهاء المهلة المحددة لتقديم الإقرار السنوى للمنشأة التى تنتهى سنتها المالية فى أبعد تاريخ ، فاذا امتلك ممول ثلاث منشآت تنتهى السنة المالية للأولى منها فى ٣١ مارس ، وللثانية فى ٣٠ يونيه ، وللثالثة فى ٣١ ديسمبر فان الضريبة تربط عليه عن أرباحه من المنشآت الثلاث بعد انتهاء المهلة التى حددها القانون لتقديم إقراره عن المنشأة الثالثة .

٤٥٨ — وتتم إجراءات الربط بواسطة مأمورية الضرائب التى تقع فى دائرتها المنشأة التى يستثمرها الممول ، فان تعددت المنشآت التى يملكها الممول الواحد فى مصر تم الربط عنها كلها باعتبارها وحدة واحدة بواسطة المأمورية التى يقع فى دائرتها مركز إدارة هذه المنشآت ، أى المكان الذى تصدر منه الأوامر إلى باقى المنشآت ، فاذا تعذر تعيين هذا المركز ، ربطت الضريبة فى الجهة التى يوجد بها المحل الرئيسى للمنشآت ، أى حيث يتم أكبر قدر من النشاط .

ويجب على الممول ، الذى يمتلك عدة منشآت تقع فى دائرة اختصاص أكثر من مأمورية ضرائب واحدة ، أن يقدم إقراره عنها كلها إلى مأمورية الضرائب الواقع فى دائرتها مركز إدارة أعماله أو محله الرئيسى .

§ ٤ — تحصيل الضريبة

٤٥٩ — ذكرنا أن الضريبة تؤدى من واقع إقرار الممول فى الميعاد المحدد لتقديمه (م ٢/٤٤ و م ٣/٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ معدلتان بالقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦) ، ويعتبر هذا الأداء للضريبة أداء مؤقتا لحين تحديد مبلغ الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية ، عند ربط الضريبة عليه . ومتى تم ذلك تقوم مصلحة الضرائب بتحصيلها بموجب أوراد واجبة النفاذ تصدر باسم من هم ملزمون قانونا بتسديدها للخزانة العامة (م ٩٢ من القانون) وتوقع هذه

الأوراد من رؤساء المأموريات التى يحددها مدير عام مصلحة الضرائب (م ٤٧ من اللائحة التنفيذية للقانون معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣٦ لسنة ١٩٥٤) (١)، وعلى الممول أن يفى بما يزيد على ماسبق أن عجله من الضريبة بمجرد إعلانه بالتنبيه بصدور الورد (٢) .

٤٦٠ — **تقسيط الضريبة** : نصت المادة ٦٠ من القانون على أن : «يكون تحصيل الضريبة على أقساط شهرية أو كل ثلاثة شهور أو كل ستة شهور أو دفعة واحدة كل سنة طبقـا لما يقرر فى اللائحة التنفيذية » . وأضاف المرسوم بقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٥٣ إلى هـذه المادة فقرة ثانيـة بالنص الآتى : « وإذا طرأت ظروف عامة أوظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة، جاز لمصلحة الضرائب بإذن من وزير المالية والاقتصاد (الخزانة) تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلى عدد السنوات الضريبية » .

وقد بينت المادة ٤٨ مكرر من اللائحة التنفيـذية للقانون إجراءات تقسيط الضريبة ، ولما كانت أحكامها تسرى على جميع الضرائب فسنتكلم عنها فى الباب الخامس الخاص بالأحكام العامة لجميع ضرائب الإيرادات المنقولة .

§ ٥ — الربط الاضافى

٤٦١ — لا يجوز لمصلحـة الضرائب بعد ربط الضريبة وإعلان الممول

(١) صدر فى سنة ١٩٥٤ القراران الوزاريان رقم ٦٧ و ٦٨ ، أنشـأ أولهما مأموريتى الشركات المساهمة بالقاهرة والاسكندرية ، وألغى الثانى الادارات المحلية ، وبذلك أصبحت الأوراد تصدر من رؤساء المأموريات بعد أن كانت تصدرمن مدير إدارة الشركات المساهمة، ومن مديرى الضرائب المحليين . راجع اللائحة الداخلية لمصلحة الضرائب (قرارانوزاريان ٦١ و ٤٨ لسنة ١٩٦٤) .

(٢) يعلن الممول بالتنبيه بصدور الورد على النموذج رقم «٤» ضرائب (م ٤٨ مكرر من اللائحة التنفيذية) .

بقيمتها (١) أن تعيد النظر فى تقديرها الذى أعلنت به الممول ، لأنهما تكون قد استنفدت اختصاصها ، إلا إذا كان الممول قد أخفى عنها نشاطا أو مستندات أو غيرها(٢)، وفى هذه الحالة يظل الربط الأصلى قائما، وتجرى ربطا إضافيا بالعناصر التى كانت مخفاة . فقد جاء بالمادة ٤٧ مكررة ، المضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ما يلى: « يعتبر التنبيه على الممول بالدفع نهائيا وقطعيا . ومع ذلك إذا تحققت مصلحة الضرائب - دون إخلال بأجل التقادم المنصوص عليه فى المادة ٩٧ من هذا القانون والقوانين المعدلة لها - من أن الممول لم يتقدم بإقرار صحيح شامل ، بأن أخفى نشاطا أو مستندات أو غيرها ، أو قدم بيانات غير صحيحة ، أو استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، وذلك بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، فتجرى المصلحة ربطا إضافيا يكون قابلا للطعن فيه كالربط الأصلى .

« وذلك مع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى هذا القانون.

« وفى جميع الأحوال إذا تناولت المصلحة الربط الذى أجرته بأى تعديل ، يجب إخطار الممول به مع توضيح الأسس التى بنى عليها الربط الأصلى والإضافى والأسباب التى استندت إليها المصلحة لإجراء التعديل» .

وهذه المبادىء التى تضمنتها المادة ٤٧ مكررة كان قد استقر عليها الرأى فى دوائر الفقه والقضاء فرأى المشرع إضافتها إلى القانون .

٤٦٢ — والذى يقصد المشرع اعتباره نهائياً وقطعياً هو « الربط » كما

(١) على النموذج رقم « ٤ ضرائب» .

(٢) محكمة النقض بتاريخ ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٦٣ ، فى الطعن رقم ١١٥ لسنة ٢٩ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٩٩٤ ، وحكم آخر بتاريخ ٢٦ مارس سنة ١٩٥٣ فى الطعن رقم ٢٧٣ لسنة ٢٠ قضائية، وتعليمات تفسيرية رقم «٤» على المادة ٤٥ لمصلحة الضرائب .

يتضح من الأعمال التحضيرية ومتى أصبح الربط نهائيا وقطعيا فانه لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعود فتصدر ربطا تكميليا إلا إذا اجتمع شرطان :

الأول : أن يتم إجراء الربط الإضافى فى أثناء مدة التقادم التى نص عليها القانون فى المادة ٩٧ والقوانين المعدلة لها (١) .

الثانى : أن تتأكد مصلحة الضرائب من أن الممول لم يقدم إقرارا صحيحا شاملا ، ويقع عبء إثبات ذلك عليها .

ويعتبر الممول لم يقدم إقرارا صحيحا شاملا إذا توافر أحد الأمور الآتية:

(١) إذا أخفى الممول نشاطا أو مستندات أو غيرها ، مما يؤثر فى ربط الضريبة.

---

(١) ينبغى لكى تستطيع مصلحة الضرائب إجراء ربط إضافى ، أن يكون اكتشاف النشاط أو المستندات أو غيرها التى أخفاها الممول ، أو معرفة البيانات الصحيحة التى لم يقدمها ، أو الطرق الاحتيالية التى استعملها للتخلص من الضريبة كلها أو بعضها ، أثناء مدة الخمس سنوات التالية لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار ، لأن المادة ٩٧ من القانون التى تشير إليها المادة ٤٧ مكررة تنص على أن حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها يسقط بمضى خمس سنوات والمادة ٩٧ مكررة تنص على أن هذه المدة تبدأ من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار . ولأن الاستحقاق المشار إليه فى المادة ٩٧ ينصرف إلى الضرائب التى تستحق على أرباح الممول «الحقيقية» سواء ما أقر به منها وما أخفاه . وتبدأ مدة التقادم بالنسبة إلى الضريبة المستحقة على العناصر المخفاة من تاريخ العلم بها (م ٩٧ مكررة « أ » مضافة بالقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥٥) .

ويلاحظ أن قطع التقادم بالنسبة للجزء المعلوم من الأرباح — لأى سبب من أسباب قطع التقادم — لا يقطع التقادم بالنسبة للجزء المخفى من الأرباح ، لأن انقطاع التقادم لا يتصور وقوعه إلا بالنسبة لدين محدد المقدار . وعلى ذلك إذا قامت المصلحة بتحديد مقدار الضرائب المستحقة على الجزء المعلوم من الأرباح وقطعت التقادم بالنسبة له ، ولم تكن قد علمت بالأرباح المخفاة ، ثم انقضت مدة التقادم القانونية التى تبدأ من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار . فان حق الحكومة فى المطالبة بالضرائب المستحقة على هذا الجزء المخفى يسقط بمضى هذه المدة ولا يحق للمصلحة بناء على ذلك إجراء ربط إضافى بعد انقضائها ، بدعوى أن مدة التقادم قد قطعت ، لأن قطع التقادم كان بالنسبة للجزء المعلوم من الأرباح ، ولم يكن بالنسبة للجزء المخفى (أنظر التعليمات التفسيرية رقم ١ على المادة ٤٧ مكررة لمصلحة الضرائب) .

(٢) إذا كانت البيانات التى قدمها الممول غير صحيحة كلها أو بعضها (١) .

(٣) إذا استعمل الممول طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وذلك بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة .

٤٦٣ — وليس ثمة ما يمنع مصلحة الضرائب ،إذا كانت قدحددت أرباح الممول بطريق التقدير، نظرا لأنه لم يقدم أى إقرار، أن تعود فتجرى عليه ربطا إضافيا، إذا تبينت أنه كان أخفى عليها نشاطا أو مستندات لم تكن تعلم بها عند إجراء الربط الأول. لأنه لايصح أن يكون وضع الممول الممتنع عن تقديم الإقرار أفضل ممن قدم الإقرار واعترضت عليه المصلحة بحجة أنه غير شامل أو غير صحيح .

٤٦٤ — ويجب إخطار الممول بالربط الإضافى حفظا لحقه(٢)، مع توضيح الأسس التى بنى عليها الربط الأصلى والربط الإضافى ، والأسباب التى استندت إليها مصلحة الضرائب لإجراء التعديل . والربط الإضافى قابل للطعن فيه بنفس الشروط والأوضاع الخاصة بالطعن فى الربط الأصلى .

§ ٦ — العمل بالربط لأكثر من سنة

٤٦٥ — تقضى قاعدة استقلال السنوات الضريبية بأن يعمل بالربط لمدة سنة فربط سنة ١٩٣٩ مثلا يعمل به لتلك السنة، غير أن المشرع رأى عند بدء تطبيق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن يعمل بالربط لمدة سنتين بالنسبة إلى المولين

---

(١) يلاحظ أن المقصود هنا هى البيانات التى « يقدمها » الممول ، أما البيانات التى قد يستخلصها موظفو مصلحة الضرائب من مستندات أو وثائق أو دفاتر لدى الغير فلا ينطبق عليها النص ، ولا يبرر عدم صحتها إجراء ربط إضافى .

(٢) يكون إخطار الممول بتعديل ربط الضريبة ، أو بالربط الاضافى ، على النموذج رقم « ٢٠ ضرائب » . (اللائحة التنفيذية للقانون ، م ٢٥ معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣١ لسنة ١٩٥١).

الذين ليست لديهم حسابات منتظمة، والذين تحدد أرباحهم، لهذا السبب، بطريق التقدير . فنص فى المادة ٥٥ من القانون على أن : « يعمل بالتقدير لمدة سنتين(١)» . على أن المشرع ألغى تلك المادة بعد ذلك ، وأبطل كل تقدير رتب عليها لأكثر من سنة واحدة ، وكان هذا بمقتضى القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٤٤ (٢) .

غير أن المشرع عاد بعد ذلك سنة ١٩٥٢ إلى الأخذ بطريقة الربط الحكمى . فقد واجهت مصلحة الضرائب فى ذلك الوقت مشكلة الحالات الكثيرة المتأخرة ،

(١) أراد المشرع بالعمل بالربط لمدة سنتين أن يوجد نوعا من الاستقرار فى علاقات الممولين بالخزانة العامة ، وأن يخفف من أعباء مصلحة الضرائب فى بداية انشائها ، حيث كانت تعوزها الأيدى العاملة، ولم يكن فى الامكان أن يتولى موظفوها تقدير أرباح الممولين كل عام ، فاكتفى بتقدير واحد يعمل به سنتين . وكان هذا محتملا عند بدء تطبيق نظام الضرائب الجديدة .

(٢) ذلك أن العمل بالتقدير لمدة سنتين أحدث كثيرا من الاضطراب عند التطبيق ولم يوجد الاستقرار المنشود فى علاقات الممولين بالخزانة العامة ، لأن ظروف ذلك الوقت ، الذى سادته التقلبات الاقتصادية لم تكن تسمح بالاستقرار . هذا إلى أن موظفى مصلحة الضرائب زاد عددهم وكثر مرانهم . يضاف إلى ذلك أن الأخذ بالحكم الوارد فى المادة ٥٥ من القانون كان يؤدى إلى أوضاع شاذة ، من ذلك أن الممول الذى لم تكن لديه حسابات منتظمة ، وقدرت أرباحه فى سنة من السنين ، ثم أنشأ حسابات منتظمة فى السنة التالية ، كان يرفض الأخذ بأرباحه الفعلية من واقع حساباته المنتظمة، إذا زادت فى تلك السنة ، مادام التقدير يعمل به لسنتين، وهو وضع يجافى المنطق السليم . هذا ما دعا المشرع إلى ترك طريقة الربط الحكمى ، والرجوع إلى القاعدة الأصلية ، بالغاء المادة ٥٥ ، وأصبح الربط يعمل به للسنة التى يجرى عنها فقط (نشر القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٤٤ بالعدد رقم ٩٨ من الوقائع المصرية بتاريخ ١٧ أغسطس سنة ١٩٤٤) .

والقانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٤٤ المشار إليه ، إذ الغى المادة ٥٥ وأبطل كل تقدير رتب عليها لأكثر من سنة واحدة ، أعطى لمصلحة الضرائب حق اعادة مناقشة أرباح كل سنة أبطل تقديرها ، ولايحول دون ذلك أن يكون الممول قد قبل التقدير السابق الحاصل بطريق المماثلة تطبيقا للمادة ٥٥ المشار إليها ، أو ألا يكون هناك نشاط للممول كان خافيا عنها ، أو خطأ فى التقدير ، أو تدليس من الممول . (نقض ٥/٢/١٩٦٤ ، الطعن رقم ٢١٧ لسنة ٢٩ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية لسنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ١٩٣ ، و٢٢/٤/١٩٥٤ الطعن ١٤٦ و٢٠/٥/١٩٥٤ الطعن ٢٤٤ لسنة ٢٢ قضائية، المجموعة السابقة السنة الخامسة(١٩٥٤) ، ص ٨٠٤ و ٩١١ على التوالى) .

التى لم يتسن لها ربط الضريبة عليها ، وهى مشكلة يترتب عليها نتائج كثيرة (١) ، فرأى المشرع علاجا لها اتخاذ تقديرات سنة ١٩٤٧ ، أساساً لربط الضريبة عن كل من السنوات من ١٩٤٨ حتى ١٩٥١ ، أى ربط الضريبة عن تلك السنوات على أساس إيراد حكمى ، هو إيراد سنة ١٩٤٧ بدلا من الإيراد الفعلى ، وقصر سريان هذه القاعدة على الممولين الذين ليست لديهم حسابات منتظمة ، ويخضعون لهذا السبب لربط الضريبة عليهم بطريق التقدير ، وأصدر لهذا الغرض المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ (٢) .

---

(١) من ذلك : (ا) تعريض حق الخزانة العامة للسقوط بالتقادم ، (ب) بقاء مراكز الممولين الضريبية فترة طويلة غير محددة تحديدا نهائيا ، وهو ما يؤدى إلى ربط الضريبة عليهم عن عدة سنوات دفعة واحدة ، ومطالبتهم بما يتراكم عليهم ، مما يعجزهم عن الوفاء به ، ويؤدى إلى التنفيذ عليهم جبريا ، وما يترتب على ذلك من آثار سيئة يعانى منها الاقتصاد القومى ، (ح) تأخير تحديد وعاء الضريبة العامة على الإيراد ، إذا اشتمل على عنصر أرباح تجارية وصناعية تأخر فحصها ، مما يضر بحصيلة الضريبة العامة ، (د) يضاف إلى ذلك كله أنه إذا اشتملت تركة على عنصر لنشاط تجارى فان التأخير فى ربط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يحول دون تحديد تلك الضريبة واستيفائها من التركة قبل الأفراج عنها، مما يشل الحياة الاقتصادية.

(٢) أوردت المذكرة الايضاحية للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ بيانا بالأرقام القياسية لأسعار الجملة وأسعار التجزئة ونفقات المعيشة عن السنوات من ١٩٤٧ إلى ١٩٥١ ، واستنتجت منه : « أن الأسعار قريب بعضها من بعض ، ولذلك فانه مع افتراض وحدة النشاط فى السنوات المقيسة وسنة القياس ، وهى الحالة الغالبة بين الممولين ، فان أرباح سنة ١٩٤٧ تصلح أساسا لتقدير أرباح السنوات التالية لها . وهو إجراء لا يضر الممولين ولا الخزانة على السواء ، لما يؤدى إليه من الاستقرار ومن تصفية الماضى دفعة واحدة ، والتفرغ لمواجهة المستقبل ، مما يمكن المصلحة من محاسبة الممولين سنة فسنة محاسبة دقيقة تستند إلى الأرباح الفعلية ، وعلاوة على ذلك فان الاجراء المقترح يؤدى إلى إنهاء النزاع فى معظم القضايا المطروحة على القضاء عن السنوات من ١٩٤٨ إلى ١٩٥١ ، وبذلك تتحدد مراكز الممولين تحديدا نهائيا مما يعتبر عنصرا أساسيا يساهم فى دعم الائتمان ، لأن كثيرا من الممولين يعجزون عن الاقتراض نتيجة لعدم معرفة ما عليهم من ضرائب لها حق امتياز يسبق فى المرتبة ديون القروض » .

٤٦٦ - المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ (١) — تنص المادة الأولى منه على أنه : « استثناء من أحكام الفصل الخامس من الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه (الخاص بتحديد مقدار الأرباح التى تسرى عليها الضريبة) تتخذ الأرباح (٢) المقدرة عن سنة ١٩٤٧ بالنسبة إلى الممولين (٣) الخاضعين لربط الضريبة بطريقة التقدير أساسا لربط الضريبة عليهم عن كل من السنوات من ١٩٤٨ إلى ١٩٥١ .

---

(١) نصت المادة ٣ من هذا المرسوم بقانون على العمل به من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية ، وقد نشر بالعدد رقم ١٤٢ مكرر (أ) بتاريخ ١٨ أكتوبر سنة ١٩٥٢ .

(٢) المقصود « بالارباح » هنا ، على ما جرى به قضاء محكمة النقض المدنية : « نتيجة الأعمال » ، ربحا كانت أم خسارة ، ويستوى فى ذلك أن تكون الخسارة فعليةفى السنة ١٩٤٧ ، أو نتيجة خسارة سابقة ، دخلت ضمن مصاريف سنة ١٩٤٧ وخصمت من أرباحها ، طبقا للمادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . (نقض مدنى ١٩٦١/١١/٢٢ ، الطعن ١٩٥ لسنة ٢٧ ق ، و ١٩٦١/١١/٢٩ ، الطعن ٢٩٤ لسنة ٢٧ ق ؛ و ١٩٦٢/٢/٧ ، مجموعة المكتب الفنى لمحكمة النقض ، س ١٣ ، ع ١ ، رقم ٢٦ ، و ١٩٦٢/٥/٢ ، الطعن ٣١٨ لسنة ٢٧ ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ٥٥٥ ، و١٩٦٤/٢/١٢ ، الطعن ٢١١ لسنة ٢٩ ق، المجموعةالمشار إليها السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص٢٣٢ — ومجلس الدولة ١٨٣ — ٩٤٨/٥٢بتاريخ١٩٥٣/١٠/٦ ،وتعليمات تفسيرية رقم ١١ بتاريخ ١٩٥٣/١٢/٣٠للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ ، لمصلحة الضرائب) .

واشتمال أرباح سنة القياس على أرباح رأسمالية لا يمنع من اتخاذها أساسا لربط الضريبة فى السنوات التالية (نقض مدنى ١٩٦٤/٢/١٢ ، الطعنين ٢٠٩ و ٢١١لسنة ٢٩ ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ٢٢٨ و ٢٣٢ على التوالى . وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى ، تعليمات تفسيرية ، رقم ١٣ — أولا فى١٩٥٤/٩/١ ، للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢) .

(٣) كما تسرى أحكام المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ على الممول الفرد ، تسرى على الشريك المتضامن ، إذ أن الشريك المتضامن يأخذ حكم الممول الفرد ، من حيث اخضاع كل منهما للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، فى حدود ما يصيبه من ربح (م ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ونقض مدنى ، ١٩٦٣/٤/١٧ ، الطعن ٣١١ لسنة ٢٨ ق ، مجموعة النقض المشار إليها السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٥٣٩) .

« فاذا لم يكن للممول نشاط ما خلال سنة ١٩٤٧ أو كان قد بدأ نشاطه خلال تلك السنة ، اتخذ أساسا لربط الضريبة الأرباح المقدرة عن أول سنة لا حقة بدأ فيها الممول نشاطه أو استأنفه (١) .

« ولا يؤثر فى هـــذا الحكم تقادم الضريبة المستحقة عن السنة المتخذة أساسا للتقدير » .

وتضيف المادة الثانية أنه : « لا يسرى هذا القانون على الحالات التى ربطت فيها الضريبة ربطا نهائيا عن أية سنة من السنين من ١٩٤٨ إلى ١٩٥١ » .

يتضح من هذا النص أنه يشترط لتطبيقه توافر شرطين (٢) :

---

(١) إذا باع الممول منشأته وسلمها للمشترى ، وأحله محله فيالمنشأة من ديون وفيما عليها من التزامات ، فان هذا البيع يتحقق به معنى التنازل عنها وانتقال ملكيتها من البائع للمشترى ، كما يتحقق به توقف الممول عن مباشرة نشاطه من تاريخ تسليم المنشأة للمشترى ، لذا لا يصح اتخاذ أرباحه عن سنة البيع ، بل أرباحه عن أول سنة استأنف فيها نشاطه ، أساسا لربط الضريبة عليه عن السنوات التالية ، إذا عاد الممول فى تاريخ لاحق وافتتح منشأة أخرى جديدة من نوع المنشأة المباعة ، لأنه بذلك يكون قد استأنف نشاطه بعد توقفه خلال هذه السنة (نقض مدنى ١٠/٤/١٩٦٣ ، الطعن ١٦٦ لسنة ٢٨ ق ، مجموعة النقض السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٤٩٩) .

وإذا توقفت المنشأة خلال سنة من السنوات التالية لسنة ١٩٤٧ وكانت خاضعة لأحكام المرسوم بقانون المذكور حددت أرباحها على أساس أرباح سنة ١٩٤٧ بقدر فترة العمل فى سنة التوقف ، إذا قامت بتنفيذ ما نصت عليه المادة ٥٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من إجراءات ، وبقدر السنة كلها إذا لم تقم بتنفيذها (تعليمات تفسيرية رقم ٧ بتاريخ ٣/١٢/١٩٥٢ للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ ، لمصلحة الضرائب) .

(٢) ذكرنا فى الطبعة الأولى لهذا الكتاب (طبعة سنة ١٩٦٣) ، ص ٤٨٢ ، شرطا آخر هو ألا يكون لدى الممول حسابات منتظمة عن السنة المراد قياس أرباحها على أرباح سنة ١٩٤٧ ، على اعتبار أن عدم وجود حسابات منتظمة لدى الممول هو ما يثير الصعاب . غير أن قضاء النقض جرى منذ صدور المرسوم بقانون ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ على العكس ، فقد جاء فى حكم أنه : « يكفى فى تطبيق أحكامه أن يكون الممول خاضعا لربط الضريبة بطريق التقدير فى سنة القياس وحدها ، لا فى السنوات التالية » ، وأنه يستوى بعد ذلك أن تكون حساباته فى هذه السنوات منتظمة أو غير منتظمة » ، « لأن الشارع استن بمقتضى المرسوم بقانون المذكور قاعدة جديدة لربط =

الأول — ألا تكون الضريبة قد ربطت ربطا نهائيا عن السنة المراد قياسها على سنة ١٩٤٧ (١) ، لأن الربط الحكمى الذى قرر المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ الأخذ به قصد به التيسير على كل من مصلحة الضرائب والممول، والعدول عن ربط الضريبة أو تعديله بعد صيرورته نهائيا ليس فيه تيسير على المصلحة ولا على الممول.

= الضريبة ، هى وجوب إتخاذ الأرباح المقدرة عن سنة ١٩٤٧ أساسا لتقدير الأرباح عن السنوات التالية ، وذلك بالنسبة للمولين الخاضعين لربط الضريبة بطريق التقدير . . . وهذه القاعدة تسرى باضطراد كلما كانت الضريبة مستحقة عن إحدى السنوات من سنة ١٩٤٨ إلى سنة ١٩٥١ ، وكان الممول خاضعا لربط الضريبة بطريق التقدير فى سنة القياس ولو كانت حساباته فى السنوات من ١٩٤٨ إلى ١٩٥١ منتظمة.» . ويؤكد هذا النظر أنه عندما أراد المشرع أن يدخل فى الأعتبار انتظام حسابات الممول فى السنوات المقيسة نص على ذلك صراحة فى القانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ (راجع الفقرة ٤٦٧ فيما يلى)، وهو ما لم يفعله عندما أصدر المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ . ويؤكده أيضا ما ورد فى المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢٠٦ لسنة ١٩٥٥ الذى عدل بعض أحكام القانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه ، من أن : « ... سنتى ١٩٥٠ و ١٩٥١ تخضعان لحكم المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ ، ويجرى الربط فى شأنهما حكماً متى كان الممول خاضعا لربط الضريبة بطريق التقدير فى سنة الأساس » . (نقض مدنى ٩/٣/١٩٦١ ، الطعن ٣٠٧ لسنة ٢٦ ق ، و٢٢/١١/١٩٦١ ، الطعن ١٩٥ لسنة ٢٧ ق ، مجموعة أحكام النقض المدنية ، السنة ١٢ (١٩٦١) ، ص ٢٢٣ ، و ٦٩١ على التوالى . ونقض مدنى ٢٩/١١/١٩٦١ الطعن ٢٩٤ لسنة ٢٧ ق ، و٧/٢/١٩٦٢ الطعن ٦١ لسنة ٢٧ ق . المجموعة المشار إليها السنة ١٣ (١٩٦٢) ص ١٧٨ ، ونقض مدنى ١٩/٢/١٩٦٤ ، الطعن رقم ٢١٣ لسنة ٢٩ ق ، و١١/٣/١٩٦٤ الطعن ١٣٢ لسنة ٢٩ ق ، المجموعة السابقة ، السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ٢٣٦ و ٣١٩ على التوالى . وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى : تعليمات تفسيرية رقم ١ بتاريخ ٣/١٢/١٩٥٢ للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢) .

(١) المقصود «بالربط النهائى» ، على ما جرى به قضاء محكمة النقض ، الربط الذى لم يعد قابلا للطعن فيه أمام أية جهة من جهات الاختصاص ، سواء فى ذلك لجان الطعن ، أو المحاكم على أختلاف درجاتها ، ولا اعتداد فى هذا الخصوص بأن يكون الممول وحده ، دون مصلحة الضرائب ، هو الطاعن فى قرار تحديد الأرباح ، ذلك أنه يكفى لاعتبار الربط غير نهائى ، أن يكون التقدير محل طعن من أى الطرفين (نقض مدنى ١/٦/١٩٦١ ، الطعن ٥١٦ لسنة ٢٦ ق . مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٢ (١٩٦١) ص ٥١٧، و ١٥/١/١٩٦٤ ، الطعن ٢٠٨ لسنة ٢٩ ق ، المجموعة المذكورة السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ٧٧ ونقض ٤/٣/١٩٦٤، الطعن ٢٥٦ لسنة ٢٩ ق . وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى ، تعليمات تفسيرية =

الثانى - أن يكون نشاط الممول واحدا (١) فى سنة القياس (سنة ١٩٤٧)(٢) وفى السنوات المراد قياس أرباحها عليها، لأن أرباح سنة القياس لاتصلح أساسا

= رقم ٢ بتاريخ ١٩٥٢/١٢/٣ للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢. وعلى ذلك لا يعتبر ربطا نهائيا بمجرد ارسال النموذج رقم ١٩ « ضرائب » إلى الممول ، الا اذا كان الممول قد قبل ما جاء به أو مر شهر على اخطاره به دون أن يطعن فى الربط لأنه يصبح وقتئذ نهائيا ، وغير قابل للطعن فيه .

ويلاحظ أن الحالات التى صدرت فيها قرارات من لجان الطعن فى تاريخ سابق لصدور المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ ، وتنتهى مدة الطعن فيها فى تاريخ لاحق لبدء العمل به ، لاتسرى عليها أحكامه الا اذا طعن فيها امام المحاكم الابتدائية تطبيقا لنص المادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، لأنها تصبح نهائية اذا لم يطعن فيها (مصلحة الضرائب، تعليمات تفسيرية رقم ٣ بتاريخ ١٩٥٢/١٢/٣ للمرسوم بقانون المذكور) . أما الحالات التى صدرت فيها قرارات من لجان الطعن فى تاريخ لاحق لصدوره وتكون مخالفة لاحكامه ، فيتعين الطعن فيها أمام المحكمة الابتدائية (تعليمات تفسيرية رقم ٤ بالتاريخ السابق) .

(١) ثار الخلاف حول المقصود « بوحدة النشاط » هل يقصد بها الوحدة « النوعية »، أم الوحدة «الكمية» ذهب البعض إلى أن المقصود الوحدة النوعية والوحدة الكمية معا ، على أن أحكام المحاكم تكتفى بالوحدة النوعية ، لان المشرع اذ ضرب صفحا عن الأرباح الحقيقية، لا يأخذ فى الاعتبار عناصر تكوينها ، ومنها بطبيعة الحال اختلاف النشاط من ناحية الكمية ، فإنشاء فرع جديد لنفس النشاط لا يعتبر تغييرا فى وحدة النشاط، ولا يمنع من تطبيق المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ (محكمة القاهرة الابتدائية ١٩٥٣/٥/١٧ ، المبادىء القانونية للاستاذ كمال الجرف ، ج٨، ص٣١٧) وأخذت بهذا الرأى أيضا محكمة النقض المدنية فى عدة أحكام لها (نقض مدنى ، ١٩٥٩/٦/٢٥ ، الطعن ١٤٤ لسنة ٢٥ق، و١٩٦٠/١/١٤ ، الطعن ٢٦٢ لسنة ٢٥ ق ، و١٩٦١/٦/١ ، الطعن ٥١٦ لسنة ٢٦ ق و ١٩٦٢/٢/٢١ ، الطعن ٢٤٦ لسنة ٢٧ ق، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ٢٨٠ للحكم الاخير وقد جاء به : « فاذا كان الحكم المطعون فيه قد انتهى الى عدم جواز اعتبار ارباح الطاعن المقدرة عن نشاطه فى البقالة وطحن البن فى سنة ١٩٤٧ أساسا لربط الضريبة عليه عن نشاطه فى استيراد الشاى وتعبئته وتوزيعه فى سنة ١٩٤٩ فانه لا يكون قد خالف القانون » وأخذت بهذا الرأى أيضا مصلحة الضرائب : تعليمات تفسيرية للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ ، رقم ٥ فى ١٩٥٢/١٢/٣ ، ورقم ١٣ - ثانيا فى ١٩٥٤/٩/١ ، وفتوى مجلس الدولة ، الشعبة المالية والاقتصادية بتاريخ ١٩٥٤/٧/٨ .

(٢) وإذا كانت السنة المالية للممول متداخلة ، أى سنة ١٩٤٦ - ١٩٤٧ ، فان البعض =

لتقدير ارباح السنوات التالية لها إلا بافتراض وحدة النشاط (١) فى السنوات المقيسة وسنة القياس .

= رأى اعتبار سنة ١٩٤٧ ـ ١٩٤٨ هى سنة الأساس (محكمة القاهرة الابتدائية ٣١/٥/١٩٥٨ ، وقد تأيد هذا الحكم من محكمة إستئناف القاهرة بتاريخ ٢٦/٣/١٩٥٩ الاستئناف رقم ٤١٢ لسنة ٧٥ قضائية ، وبعض أحكام للمحاكم الابتدائية ومحاكم الاستئناف) ، ورأى البعض الآخر ، على العكس من ذلك، اعتبار سنة ١٩٤٦/١٩٤٧ هى سنة الأساس ، لأن أرباح تلك السنة لا تتحقق إلا سنة ١٩٤٧ (نقض مدنى ٧/٢/١٩٦٢ ، الطعن ٦١ لسنة ٢٧ ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ١٧٨ ، ونقض مدنى ٥/٢/١٩٦٤ ، الطعن ٢١٦ لسنة ٢٩ ق ، ٢٠/٥/١٩٦٤ ، الطعن ٣٣٧ لسنة ٢٩ ق ، الذى نقض حكم محكمة الاستئناف بتاريخ ٢٦/٣/١٩٥٩ المشار إليه، مجموعة أحكام النقض المشار إليها السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ١٨٩ و ٧٠٠ على التوالى) .

(١) ثار الخلاف أيضا فيما إذا كان تغيير « الكيان القانونى » للمنشأة ، من منشأة فردية إلى شركة تضامن مع الاحتفاظ بنوع النشاط ، من شأنه اعتبار نشاط المنشأة الفردية منتهيا أم لا ، فحكمت محكمة إستئناف القاهرة بالنفى (٦/٦/١٩٥٧ ، الاستئناف رقم ٢٩ لسنة ٧٣ ق)، ورأت محكمة النقض لما رفع هذا النزاع إليها عكس ذلك ، وحكمت بأن تغيير الكيان القانونى للمنشأة من فردية إلى شركة تضامن من شأنه اعتبار نشاط المنشأة الفردية منتهيا ، ولو كان من نوع نشاط الشركة الجديدة ، (نقض مدنى ، ٢٥/٦/١٩٥٩ ، الطعن ١٤٤ لسنة ٢٥ ، ونقض مدنى ، ١٤/٣/١٩٦٢ ، الطعن ٣١٧ لسنة ٢٧ ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ٢٩٩ ، ونقض مدنى ١١/٤/١٩٦٢ ، الطعن ٣٤٦ لسنة ٢٨ ق ، المجموعة السابقة ، ص ٤٣٧ ـ وعكس ذلك : تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب ، رقم ٦ (ثانيا) ، فى ١٩/٩/١٩٥٥ للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢) .

لكن لا عبرة بتغيير « نوع » الشركة من شركة « تضامن » إلى شركة « توصية بسيطة »، متى كان نشاطها إمتدادا لنشاط الشركة الأولى (نقض مدنى ١/٦/١٩٦١ ، الطعن ٥١٦ لسنة ٢٦ ق) .

وإذا انضم إلى شركة تضامن شريك متضامن جديد خلال سنة ١٩٤٧ ، اتخذت الأرباح المقدرة عن سنة ١٩٤٨، وهى السنة التالية لبدء نشاط الشريك الجديد أساسا لربط الضريبة عليه فى السنوات التالية أما باقى الشركاء فتتخذ الأرباح المقدرة عن سنة ١٩٤٧ أساسا لربط الضريبة عليهم فى السنوات التالية (نقض مدنى ، ١٧/٤/١٩٦٣ ، الطعن ٣١١ لسنة ٢٨ ، مجموعة أحكام محكمة النقض المشار إليها السنة ١٤ (١٩٦٣)، ص ٥٣٩ ـ وفتوى مجلس الدولة (إدارة =

ولربط الضريبة تطبيقا للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢، يوجه للممول نموذج ١٩ «ضرائب» مباشرة، بربط الضريبة على ارباح السنوات من ١٩٤٨ حتى ١٩٥١ قياسا على ارباح سنة ١٩٤٧، مع التنوية بان ذلك طبقا للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ المشار إليه (١) .

* * *

طبق المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ حتى سنة ١٩٥١ ، كما ورد فى أحكامه . وبرزت المشكلة مرة أخرى فى سنة ١٩٥٤ ، إذ تراكمت الحالات التى لم يتم فحصها وربط الضريبة عليها . وأدى عدم تحديد مراكز الممولين أولا بأول إلى تراكم متأخرات الضرائب عليهم ، وتعدد المنازعات القضائية بشأنها . مما دعا المشرع إلى مد العمل بأحكام المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ مدة أخرى، بمقتضى القانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ (٢) .

٤٦٧ — القانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ — قضى هـــذا القـانون باستمرار العمل بأحكام المادة الأولى من المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ بالنسبة إلى السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ ، وبالنسبة إلى الممولين الخاضعين

=الفتوى والتشريع للمالية) ، وقد أخذت بهذا الرأى مصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية رقم ٦ (أولا) فى ١٩/٩/١٩٥٥ للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢) .

(١) فاذا أبدى الممول اعتراضا غــير منصب على التقدير فى حد ذاته ، وجب على مأمور الضرائب احالته إلى لجنة الطعن ، إذا ما باشر الممول حقه فى ذلك (تعليمات تفسيرية رقم ٩ فى ٣/١٢/١٩٥٢ ، للمرسوم بقانون ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ المشار إليه ، لمصلحة الضرائب) .

(٢) عمل هذا القانون من جهة أخرى على تلافى ما كشف عنه تطبيق المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ من نقص ، وقد عدل القانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ بمقتضى القانون رقم ٢٠٦ لسنة ١٩٥٥ لرفــع ما اثاره من لبس على الممولين وتبسيطا لإجراءات ربط الضريبة وتحصيلها .

لربط الضريبة عليهم بطريق التقدير ، فتتخذ الأرباح المقدرة عن سنة ١٩٤٧ أساسا لربط الضريبة عليهم عن كل من السنوات المذكورة (١) .

فاذا لم يكن للممول نشاط ما خلال سنة ١٩٤٧ أو كان قد بدأ نشاطه أو استأنفه خلال هذه السنة ، اتخذت أساسا لربط الضريبة الأرباح المقدرة عن أول سنة لاحقة بدأ فيها الممول نشاطه أو استأنفه.

ولا يؤثر فى هذا الحكم تقادم الضريبة المستحقة عن السنة المتخذة أساسا للتقدير.

وقد استثنى المشرع من هذه الأحكام (٢) :

(١) الممولين الذين لديهم حسابات منتظمة فى السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ ، بشرط أن يثبت انتظامها فى جميع تلك السنوات الثلاثة ، متى طلبوا المحاسبة على أساسها، وبشرط أن يكونوا قد تقدموا بهذا الطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل ١٥ مايو سنة ١٩٥٥ ، بخطاب موصى عليه بعلم وصول (٣) .

---

(١) يسرى هذا الحكم على كل ممول تم الربط عليه بطريق التقدير فى سنة القياس ، حتى ولو اظهرت إقراراته عن السنوات المقيسة إرباحا تزيد على أرباح سنة الأساس. وإذا كان الممول سدد الضريبة من واقع إقراره بما يتجاوز المستحق وفقا للربط الحكمى طبقا للقانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ ، كان له الحق فى استرداد الزيادة متى طلب ذلك طبقا لأحكام المواد ٩٧ و ٩٧ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمادة الثانية من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ (تعليمات تفسيرية رقم ١٤ بتاريخ ١٩٥٥/٨/١٠ ، على المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ والقانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ ، لمصلحة الضرائب) .

(٢) المادة ٢ من القانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ ، معدلة بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ١٩٥٥ الذى نص فيه على العمل بالتعديل من ١١ نوفبر سنة ١٩٥٤ وهو تاريخ العمل بالقانون الأصلى.

(٣) المقصود بارسال هذا الطلب بخطاب موصى عليه مع علم الوصول هو عدم الاستشكال فى وصوله من عدمه ، فاذا أرسل الممول الطلب بغير هذا الطريق واستلمته المأمورية قبل يوم ١٩٥٥/٥/١٥ ، فانه يأخذ — فى هذا الخصوص — حكم الطلب المرسل بكتاب موصى عليه مع علم الوصول وذلك من باب التيسير على الممول . ومن جهة أخرى يكفى لاعتبار الطلب مقدما

(٢) الممولين الذين ربطت عليهم الضريبة ربطا نهائيا قبل العمل بهذا القانون عن أية سنة من السنوات من ١٩٥٢ إلى ١٩٥٤ ، وذلك بالنسبة للسنوات التى تم الربط عليها نهائيا .

(٣) الممولين الذين استحدثوا نشاطا جديدا يختلف فى «نوعه» عن نشاطهم فى السنة المتخذة أساسا للربط (١) ، وذلك بالنسبة لهذا النشاط الجديد ، وتتخذ الأرباح المقدرة له عن أول سنة لاحقة يبدأ فيها الممول نشاطه الجديد أساسا للربط عن هذا النشاط الجديد فى السنوات التالية . أما النشاط الأصلى فتسرى عليه الأرباح المقدرة لسنة الأساس .

(٤) الممولين الذين يتوقفون عن مزاولة نشاط مستقل ، ويستمر العمل بالربط الحكمى لغاية تاريخ التوقف ، وذلك مع عدم الاخلال بأحكام المادتين ٥٨ و ٥٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (٢) .

٤٦٨ — القانون رقم ٥٤١ لسنة ١٩٥٤ — كانت هذه كلها حلولا

= فى الميعاد أن يكون قد « صدر » بالبريد قبل يوم ١٥ مايو سنة ١٩٥٥ (ويمكن للممول إثبات ذلك بالرجوع إلى ايصال التسجيل المحفوظ لديه) ، ولو تسلمته المأمورية فى تاريخ لاحق . (مصلحة الضرائب ، تعليمات تفسيرية للمرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ والقانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ ، رقم ١٤ بتاريخ ١٩٥٥/٨/١٠ وملحقها بتاريخ فبراير سنة ١٩٥٦) .

(١) يقصد بالنشاط المستحدث كل نشاط يختلف نوعيا عن النشاط الأصلى ، ويصلح بذاته لأن يكون أساسا لربط مستقل ، وقد حكم بأن إستغلال عهدة تموين الدقيق (أى شراء القمح وطحنه ثم بيعه دقيقا) بالنسبة لصاحب مطاحن يعتبر تعدداً للنشاط الأصلى للمطاحن ، وليس نشاطا مستحدثا ، حيث أن عملية استغلال غلال التموين بالمطاحن وشراءه للغلال وتحويلها إلى دقيق وبيعها ، إنما الهدف الرئيسى منها هو تشغيل المطحن لطحنه للغلال ، وأجرة الطحن تتمثل فى الربح الناتج من البيع (نقض مدنى ، ١٩٦٤/٤/١٥ ، الطعن ٢٦٤ لسنة ٢٩ ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ٥٤٠) .

(٢) راجع الفقرتين ٤٤٧ ، ص ٤٩٨ ، و ٤٤٩ ، ص ٤٩٩ وما بعدها .

جزئية لمشكلة مزمنة ، تستلزم علاجا ثابتا. وترجع إلى أن هناك نسبة كبيرة من صغار الممولين الذين لا تتجاوز أرباحهم ضعف حد الإعفاء المقرر لهم قانونا ، تضطر مصلحة الضرائب — تطبيقاً لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — إلى فحص حالاتهم سنويا ، بما يؤدى إلى كثرة عدد الحالات المتأخرة. فضلا عما يقتضيه ذلك من موظفي المصلحة من وقت وجهد ينبغي أن يخصصا لفحص حالات أخرى ، فاصدر المشرع القانون رقم ٥٤١ لسنة ١٩٥٤ أضاف به إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مادة جديدة برقم ٥٥ مكررا نص فيها على أن يعمل بالربط الذى تجريه مصلحة الضرائب ، لمدة سنة تالية بالنسبة إلى الممول الفرد (أى دون الشركات) ، متى كانت نتيجة عملياته (أى أرباحه وخسائره) لا تجاوز ضعف حد الأعفاء المقرر له طبقا للمادة ٤١ من القانون (الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية) وعمل بالمادة الجديدة ابتداء من ربط سنة ١٩٥٣ (١) .

٤٦٩ — *القرار بقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٥٨* — رأى المشرع بعد ذلك التوسع فى هذا الاتجاه، فأصدر القرار بقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٥٨ ألغى به المادة ٥٥ مكررا المشار إليها من جهة ، وأضاف من جهة أخرى إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أربع مواد جديدة بالأرقام ٥٥و٥٥ مكررا و٥٥ مكررا (١)و ٥٥ مكررا(٢) نص فيها على أنه ، استثناء من أحكام الفصلين الثالث والخامس من الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (الخاصين بالأرباح التى تسرى عليها الضريبة، وتحديد مقدارها)، تتخذ الأرباح التى ربطت عليها الضريبة فى سنة ١٩٥٥ الميلادية أو السنة المالية للممول المنتهية خلالها (وأطلق عليها سنة

---

(١) راجع التعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة ٥٥ مكرراً (المضافة بالقانون رقم ٥٤١ لسنة ١٩٥٤) ، لمصلحة الضرائب .

الأساس) أساسا لربط الضريبة عن عدد من السنوات التالية لها على النحو الذى سيذكر فيما بعد ، وذلك بالنسبة إلى افراد الممولين (أى دون الشركات) الذين لاتجاوز أرباحهم فى سنة الأساس خمسمائة جنيه (م ٥٥ / ١) (١) .

وإذا كان الممول قد بدأ نشاطه أو استأنفه أثناء سنة ١٩٥٥ أو السنة المالية

---

(١) ذلك أنه أتضح للمشرع (على ما جاء فى المذكرة الايضاحية للقانون) من الاحصائيات أن ما يزيد على ٦٠ ٪ من مجموع ممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تقل أرباحهم عن حد الاعفاء وأن ما يقرب من ٢٠ ٪ من الممولين تجاوز أرباحهم حد الاعفاء ولكنها لا تجاوز ٥٠٠ جنيه سنويا . وعلاوة على ذلك فان الممولين الذين تقل أرباحهم عن ٥٠٠ جنيه سنويا هم فى الغالب من أصحاب المتاجر الصغيرة وأصحاب الحرف ، الذين تتصل أعمالهم بحاجيات الشعب الضرورية ، وهو ما يجعل أرقام أعمالهم على جانب كبير من الثبات النسبي ، وبالتالى تكون ذبذبة أرباحهم من سنة لا خرى فى حدود ضيقة ، لا يترتب عليها كبير زيادة أو نقص فى حصيلة ضرائبهم ، يوازى ما تتجشمه مصلحة الضرائب من جهود ، وما يضيع عليها من وقت لا يتناسب مع ما قد يعود على الخزانة العامة من حصيلة من اتباع طريقة ربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة باقرارات الممولين سنويا . هـذا إلى أن الممولين لو عرفوا مقدما ما يجب عليهم دفعه من ضريبة فى السنوات التالية ، لساعدهم ذلك على تنظم شئونهم المالية ، وتدبير المال اللازم لدفع الضريبة فى ميعاد استحقاقها . وهو ما لمسته بعض الدول وجعلها تأخذ بطريقة الربط الحكمى بالنسبة لصغار المولين ، يضاف إلى ذلك أن الأخذ بالربط الحكمى بالنسبة إلى صغار الممولين ، يخفف عنهم ، إذ يعفيهم من إمساك دفاتر منتظمة ، وهو ما يكلفهم نفقات لا تسمح بها ظروفهم المالية ، ويقلل المنازعات بين صغار الممولين ومصلحة الضرائب .

ولما كان القانون رقم ٥٤١ لسنة ١٩٥٤ عاجزا عن بلوغ هذا الهدف لضيق نطاق تطبيقه من حيث عدد الحالات التى ينطبق عليها ، ومن حيث نصه على سريان الضريبة على السنة التالية وحدها . لذلك رأى المشرع الغاءه والأخذ بطريقة الربط الحكمى « كنظام دائم » بالنسبة إلى الممولين الذين لا تجاوز أرباحهم ٥٠٠ جنيه سنويا . وأصدر لذلك القرار بقانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٥٨ المشار إليه .

على أن رفع الحد الأدنى للاعفاء من الضريبة إلى مائة وخمسين جنيها والحد الأعلى إلى مائتين وخمسين جنيها بمقتضى القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ يستوجب تعديل أحكام القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٥٨ — راجع الفقرة ٤٢٤ ، ص ٤٦٤ وما بعدها فيما سبق) .

وقد أعدت مصلحة الضرائب (أبريل نوفمبر سنة ١٩٦٥) مشروع قانون بقواعد جديدة للربط الحكمى . سنبين أهم أحكامه فيما بعد (راجع الفقرة ٤٧٣ م ، فيما يلى) .

المنتهية خلالها ، أو لم يكن له نشاط فى تلك السنة ، فتعتبر أول سنة ميلادية أو مالية لاحقة للسنة التى بدأ نشاطه خلالها هى سنة الأساس (م ٥٥ / ٢) .

وإذا كانت الضريبة قد ربطت ربطا نهائيا . عن أية سنة لاحقة لسنة ١٩٥٥ فتتخذ السنة التالية للسنة التى تم فيها الربط النهائى سنة أساس بالنسبة إلى الممول . (م ٥٥ / ٣) .

ويشترط فى سنة الأساس أن يكون الممول قد حقق فيها ربحا ، فاذا كانت السنة قد انتهت بخسارة ، كانت سنة الأساس أول سنة تالية يحقق فيها الممول ربحا (م ٥٥ / ٤) .

٤٧٠ — **مدة العمل بالربط الحكمى الدائم** — تتخذ أرباح سنة الأساس أساسا لربط الضريبة فى السنوات التالية على النحو الآتى :

(أولا) — بالنسبة إلى الممولين الذين لا تتجاوز أرباحهم فى سنة الأساس مائة وخمسين جنيها — تتخذ أرباح تلك السنة أساسا لربط الضريبة عليهم عن السنوات الأربع التالية لها (م ٥٥ مكررا «١») (١) .

(ثانيا) — بالنسبة إلى الممولين الذين تجاوز أرباحهم فى سنة الأساس مائة وخمسين جنيها ولا تزيد على خمسمائة جنيه — تتخذ أرباح تلك السنة أساسا لربط الضريبة عليهم عن السنتين التاليتين لها (م ٥٥ مكررا «٢») .

ثم تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية فى السنة التالية للسنوات الأربع أو للسنتين المشار إليهما بحسب الأحوال ، وتعتبر أرباح السنة المذكورة أساسا لربط

---

(١) لم يعد هناك مجال لتطبيق هذا الاجراء بعد رفع الحد الأدنى للاعفاء من الضريبة إلى مائة وخمسين جنيها ، بمقتضى القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ .

الضريبة فى السنوات الأربع أو السنتين التاليتين لها ـ حسب الأحوال ـ وفقاً للأحكام السابقة ، وهكذا . (م ٥٥ مكررا ، الفقرة الأخيرة) .

٤٧١ ـ العدول عن الربط الحكمي ـ استثناء من الأحكام السابقة تربط الضريبة على الأرباح الحقيقية للممول الذى تتجاوز أرباحه فى سنة الأساس مائة وخمسين جنيها ولا تزيد على خمسمائة جنيه فى الحالتين الآتيتين :

(١) إذا وجد الممول أن أرباحه تغيرت تغيرا جوهريا عما كانت عليه فى سنة الأساس ، على أن يطلب محاسبته على أرباحه الحقيقية بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، فى خلال الثلاثة الشهور التالية لانتهاء سنته المالية ،وعليه أن يبين فى طلبه المبررات التى تدعو إلى ذلك . (م ٥٥ مكررا (١) «١») .

(٢) إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن أرباح الممول الحقيقية قد زادت فى إحدى السنتين المقيستين زيادة جوهرية عما كانت عليه فى سنة الأساس ، وفى هذه الحالة تخطر مصلحة الضرائب الممول بالأسباب التى تدعو إلى ذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، على أن المصلحة قد تكشف تلك الأسباب بعد أن تكون قد ربطت الضريبة على أساس الأرباح الحكمية ، فنى هذه الحالة لها أن تعدل الربط على أساس الأرباح الحقيقية طالما أن مدة التقادم لم تنقض (١).

وإذا ربطت الضريبة على الأرباح الحقيقية فى سنة ما ، سواء بناء على طلب الممول أم على ما رأته مصلحة الضرائب، اعتبرت تلك السنة سنة الأساس بالنسبة إلى السنتين التاليتين لها (م ٥٥ مكررا (١) الفقرة الأخيرة) .

---

(١) وهى خمس سنوات ، تبدأ من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار (ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية للممول) ؛ مم ٩٧ ، ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٤٧٢ — **كيفية أداء الضريبة** : تؤدى الضريبة فى الأحوال التى تربط فيها على أساس الأرباح الحكمية خلال الثلاثة الأشهر التالية لانتهاء السنة المالية للممول بمقدار ما يكون واجب الأداء عن سنة الأساس .

على أن المشرع أجاز للممول أن يطلب أداء الضريبة المستحقة على ثلاثة أقساط متساوية ، يستحق أولها بانقضاء ميعاد الثلاثة الأشهر المشار إليها ، ويستحق كل من القسطين الباقيين بعد مضى ثلاثة شهور من استحقاق القسط السابق (م ٥٥ مكررا «٢»)

٤٧٣ — **حالات لا يسرى عليها الربط الحكمى** :

(١) — لا يسرى الربط الحكمى على الشركات ، سواء أكانت شركات أشخاص أم شركات أموال (م ٥٥ / ١) .

(٢) — لا يسرى الربط الحكمى على الممولين الذين يمسكون دفاتر تجارية ، سواء باختيارهم أم بناء على إلزام القانون (١) ، بشرط أن تكون الدفاتر منتظمة وأمينة تمثل حقيقة نشاط الممول الخاضع للضريبة (م ٥٥ / ٥) .

(٣) — لا يسرى الربط الحكمى على الحالات التى تكون الضريبة قد ربطت فيها ربطا نهائيا عن أية سنة قبل العمل به (م ٥٥ / ٣) .

٤٧٣ م — **مشروع القانون الجديد للربط الحكمى** — ذكرنا فيما سبق (الهامش (١) للفقرة ٤٦٩ ، ص ٥٢٧) أن مصلحة الضرائب أعدت مشروع قانون جديد للربط

---

(١) يلزم القانون الممول بامساك دفاتر إذا زاد رأس ماله عن ألف جنيه وكان يستخدم عشرة عمال فأكثر ، أو إذا جاوز صافى ربحه السنوى ستمائة جنيه حسب آخر ربط نهائى أو حسب اقراره الأخير أيهما أكبر (م ٤٨ معدلة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — راجع الفقرة ٤٣٢ ، ص ٤٧٥ وما بعدها فيما سبق) .

الحكمى ويتضمن هذا المشروع تطبيق أحكام الربط الحكمى على المولين الافراد الذين لا تتجاوز ارباحهم السنوية ٥٠٠ جنيه ، ويسرى الربط الحكمى لمدة أربع سنوات (بدلا من سنتين) على جميع المولين الذين لا تتجاوز ارباحهم السنوية الرقم المذكور (٥٠٠ جنيه) كما يسرى على الشركاء المتضامنين فى شركات التضامن اذا لم يزد مجموع أرباح الشركة عن ألف جنيه سنويا . واباح المشروع للمولين الذين تبلغ أرباحهم من ٢٥٠ جنيها إلى ٥٠٠ جنيه فى السنة ، العدول عن الربط الحكمى فى أية سنة إذا انخفضت أرباحهم بما لا يقل عن ٢٥ ٪ منها ، على أن يثبتوا ذلك ، كما اباح المشروع لمصلحة الضرائب بالنسبة إلى هؤلاء المولين الذين تتراوح ارباحهم من ٢٥٠ إلى ٥٠٠ جنيه العدول من جانبها عن الربط الحكمى اذا زادت ارباح الممول بما لا يقل عن ٢٥ ٪ منها ، وعليها أثبات الزيادة فى هذه الحالة ، وينص المشروع الجديد على اعتبار سنة ١٩٦٤ سنة الأساس ، وعلى عدم سريان الربط الحكمى على أفراد المولين الذين يمسكون حسابات منتظمة بحكم القانون أو باختيارهم .

المبحث التاسع

الضرائب الاضافية

٤٧٤ — تحصل إلى جانب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بعض الضرائب الإضافية (١) .

---

(١) كانت هناك ضرائب أخرى مفروضة على الأرباح التجارية والصناعية ، من ذلك :

(أ) — الضريبة الاضافية التى تقررت بمقتضى القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٤٠ الصادر فى أول يونيه سنة ١٩٤٠ (راجع الفقرة ٥٩ ، ص ٥٤ وما بعدها ، فيما سبق) وأوقف —

(١) الضريبة الإضافية لصالح المجالس المحلية :

فرضت هذه الضريبة أولا فى دائرة مدينة الإسكندرية(١) بمعدل ٢ر٥ ٪ من قيمة الضريبة الأصلية على الأرباح التجارية والصناعية ، وسرت ابتداء من ١٩٤٣/٢/١ (قرار مجلس الوزراء بتاريخ ١٩٤٣/٥/١٦) ثم رفع السعر إلى ١٠ ٪

= العمل بها اعتبارا من ١ – ٥ – ١٩٤٦ (وتسرى أيضا على رؤوس الأموال المنقولة) وكان سعرها بالنسبة للضريبتين كالآتى : ١ ٪ من الضريبة الأصلية فى المدة من ١–٦–١٩٤٠ إلى ١٤–١٢–١٩٤١ ، ثم ٥ ٪ فى المدة من ١٥–١٢ – ١٩٤١ إلى ٣٠–٤ – ١٩٤٢ (بمقتضى القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٤١) – ثم ٤ ٪ فى المدة من ١–٥–١٩٤٢ إلى ٣٠–٤–١٩٤٣ (بمقتضى القانون رقم ١٨ لسنة ١٩٤٢) – ثم ٥ ٪ فى المدة من ١–٥–١٩٤٣ إلى ٣١–٣–١٩٤٤ (بمقتضى القانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٤٣) – ثم ١٠ ٪ فى المدة من ١–٤–١٩٤٤ إلى ٣٠–٤–١٩٤٦ (بمقتضى القانونين رقم ١٢٤ لسنة ١٩٤٤ عن المدة ١–٤–١٩٤٤ إلى ٣٠–٤–١٩٤٥ – ورقم ٩٣ لسنة ١٩٤٥ عن المدة من ١–٥–١٩٤٥ إلى ٣٠–٤–١٩٤٦) .

(ب) – الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التى تقررت بمقتضى القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ (راجع الفقرة ٥٦ ، ص ٥٠ وما بعدها فيما سبق) ، وألغيت بمقتضى القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٥٠ ، وكان سعرها اعتبارا من أرباح السنة المالية للمنشآت ، التى تختتم بعد ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٤٠ كالآتى : ٢٠ ٪ من الربح الاستثنائى إذا كان الربح الاستثنائى المذكور لا يتجاوز ٢٥ ٪ من رقم الأرباح الذى اتخذ أساسا للمقارنة طبقاً للمادة الثانية من القانون – و ٣٥ ٪ عن جزء الربح الاستثنائى الذى يقع بين ٢٥ ٪ و ٥٠ ٪ من رقم المقارنة – ٥٠ ٪ عن أى جزء من الربح الاستثنائى فوق ذلك . وقد عدلت هذه الأسعار بمقتضى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٤٣ اعتبارا من أرباح كل سنة مالية للممول تختتم بعد ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٤٣ فصارت كالآتى : ٢٥ ٪ من الربح الاستثنائى إذا كان الربح الاستثنائى لا يتجاوز ٢٥ ٪ من رقم الأرباح الذى اتخذ أساسا للمقارنة – و ٤٠ ٪ عن جزء الربح الاستثنائى الذى يقع بعد ٢٥ ٪ إلى ٥٠ ٪ من رقم المقارنة – و ٥٥ ٪ عن جزء الربح الاستثنائى الذى يقع بعد ٥٠ ٪ إلى ٧٥ ٪ من رقم المقارنة – و ٧٥ ٪ عن أى جزء من الربح الاستثنائى فوق ذلك . وأبطل التزام كل ممول بها عن أرباحه الاستثنائية فى خلال سنة ١٩٥٠ من التاريخ المقابل للتاريخ الذى يبدأ فيه سريان الضريبة الخاصة عليه فى سنة ١٩٤٠ .

(١) فرضت تطبيقاً للمادة ٣١ من دكريتو (مرسوم) ٥ يناير سنة ١٨٩٠ ، التى كانت ترخص لقومسيون بلدية الإسكندرية فى أن يقرر عوائد على الضرائب المقررة .

من الضريبة الأصلية ابتداء من ١٩٥٢/٥/٢٨ (قرار مجلس الوزراء الصادر في ١٩٥٢/٥/٢٨).

وفي ١١ سبتمبر سنة ١٩٥٠ صدر القانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠ بفرض ضريبة إضافية بنسبة ١٠ ٪ من قيمة الضريبة الأصلية على الأرباح التجارية والصناعية، تحصل معها وتطبق عليها أحكامها وتسرى على الممولين في جميع أنحاء البلاد ماعدا الذين توجد إدارة منشآتهم ومركزها الرئيسي في دائرة مدينة الاسكندرية إذ كانت تسرى عليهم الضريبة الإضافية السابق ذكرها بمقتضى قرار مجلس الوزراء بتاريخ ١٩٤٣/٥/١٦ السابق الاشارة إليه (١).

(٢) الضريبة الاضافية للدفاع :

فرضت هذه الضريبة، كما سبق، بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ بنسبة ٣٫٥٪ من وعاء الضريبة الأصلية، ونص على سريانها اعتبارا من أرباح

---

(١) كانت المادة ٢٢ من القانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٤٤ بنظام المجالس البلدية والقروية تجيز فرض ضريبة إضافية على الأرباح التجارية والصناعية بقانون لحساب المجالس البلدية، ونصت على أن تدرج حصيلتها في حساب خاص لوزارة الصحة (ثم وزارة الشئون البلدية والقروية ــ القانون رقم ٥٢٤ لسنة ١٩٥٣)، ويتولى الوزير توزيعها على المجالس البلدية والقروية بنسبة احتياجات كل منها المالية، وعدد سكانها ونسبة الايرادات الواردة من كل منها، وبناء على هذه المادة صدر القانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠ المشار إليه في المتن. ولما ألغي القانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٤٤ بمقتضى القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية، الذى حل محله، نص في المادة ٨١ منه على استمرار العمل بالقانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠. وكانت حصيلة هذه الضريبة توزع على المجالس البلدية والقروية وفق حاجاتها كما سبق، فيما عدا الضريبة المستحقة على هيئة قناة السويس فتخصص لحساب المجالس البلدية على ضفتي القناة وتوزع بينها بالاتفاق بين وزير الشئون البلدية والقروية وبين رئيس هيئة قناة السويس، وذلك اعتبارا من أول يوليو سنة ١٩٥٨ (القرار بقانون رقم ١٧١ لسنة ١٩٦٠).

ويلاحظ أن القوانين التي كانت تنظم المجالس البلدية لمدن القاهرة وبور سعيد كانت أيضا تعطى الحق لهذه المجالس في أن يفرض كل منها في دائرة اختصاصه أجزاء مئوية إضافية إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بنسبة تساوى النسبة المقررة لمصلحة سائر المجالس البلدية وذلك من قيمة ما يحصل من الضريبة في دائرة كل منها (الفقرة « د » من المادة ٢١ من كل

كل سنة مالية تنتهى بعد ٣٠ يونيه سنة١٩٥٦ ، وبمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ ، ضوعف هذا السعر فأصبح ٧٪ ،اعتبارا من أرباح كل سنة مالية تنتهى بعد ٣٠ يونيه سنة ١٩٦٢ . وهى تحصل مع الضريبة الأصلية ، وفى مواعيدها ، وتأخذ حكمها ،وتسرى عليها جميع أحكام القوانين الخاصة بالضريبة الأصلية ، سواء تعلقت بتحديد الإيرادات أو بالإعفاءات (١) أو بالإجراءات أو بطرق التحصيل أو بغير ذلك . وتؤدى حصيلتها للخزانة العامة .

= من القوانين المذكورة فى الهامش رقم(١) ص ٢٧٥ فيما سبق) على أنه لما صدر القانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠ المشار إليه لم تكن الضريبة الإضافية قد تقررت إلا فى دائرة مدينة الاسكندرية ، ولذلك استثناها القانون رقم ١٥٥ لسنة١٩٥٠ المذكور ، ولما صدر قانون نظام الادارة المحلية (بالقرار بقانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠) لم يلغ القانون رقم ١٥٥ لسنة ١٩٥٠ ، فظل ساريا .

(١) طبقا لحكم الفقرة الأخيرة من المادة ٤١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (التى تنص على خصم حد أدنى للدخل وخصم للأعباء العائلية) ، ينبغى ألا يقل ما يبقى للممول بعد تأدية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عما يبقى للممول الذى يقل عنه إيرادا . وإعمالا لذلك،ينبغى عند حساب الضريبة الأصلية وضريبة الدفاع بالنسبة للدخول الواقعة فى المنطقة الحدية التى يتوافر فيها الشرط المقرر بالفقرة الأخيرة من المادة٤١ المشار إليها مراعاة أن سعر كل من ضريبة الأرباح التجارية والصناعيـة وضريبة الدفاع المقررة على وعائها سعر نسبي موحد بواقع ١٧ ٪ و ٧ ٪ على التوالى فتكون النسبة الواجبة التطبيق على صافى الوعاء هى ٢٤٪ (١٧ ٪ + ٧ ٪) ، وللوصول إلى تحديد كل من ضريبة الأرباح التجارية وضريبة الدفاع يقسم الناتج بنسبة ١٧ و ٧ أى بنسبة سعرى الضريبتين ، فإذا بلغ الربح السنوى الصافى لممول غير متزوج ولا يعول أولادا ٣٠٥ جنيهات فانه يستحق عليه ضريبة أرباح وضريبة دفاع معا مبلغ ٤١ جنيها ـ ذلك أن الاعفاء المقرر للممول الحدى الغير المتزوج ولا يعول أولادا هو ١٥٠ جنيها ومثليه : ٣٠٠ جنيه ، وتبلغ ضريبتا الأرباح والدفاع المستحقتان على هـذا الممول ٣٦ جنيها (١٥٠ × ٢٤ ÷ ١٠٠) ، ويكون ما يتبقى له بعد خصم الضريبتين ٢٦٤ جنيها (٣٠٠ — ٣٦) ، ولما كان ربح الممول فى المثـال الذى أوردناه هو ٣٠٥ جنيهات ، فينبغى أن يتبقى له مبلغ ٢٦٤ جنيها بعد دفع الضريبتين لكى يتساوى مع الممول الحدى ، وعلى ذلك لا يحصل من هـذا الممول سوى ٤١ جنيها (٣٠٥ — ٢٦٤ جنيها) ، ويوزع هذا المبلغ بين الضريبتين بنسبة سعريهما أى بنسبة ١٧ : ٧ فتكون ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ٢٩ جنيها و ٤٢ مليما (٤١ جنيه × ١٧ ÷ ٢٤)،وضريبة الدفاع ١١ جنيها و ٩٥٩ مليما (٤١ جنيه × ٧ ÷ ٢٤).(تعليمات تفسيرية عامة رقم ١ لسنة ١٩٦٣، لمصلحة الضرائب).

الباب الرابع

الضرائب على كسب العمل

مقدمة :

٤٧٥ — تكلم المشرع عن هذه الضريبة فى الكتاب الثالث من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وهو مقسم إلى بابين كما سبق القول .

الباب الأول — خاص بالضريبة على المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات .

الباب الثانى — خاص بالضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

على أنه يلاحظ أن دخل المهن غير التجارية دخل مختلط فى الواقع ، وإن كانت عناصر رأس المال ثانوية فيه . وأحكام ضريبة المهن غير التجارية تختلف كثيراً عن أحكام ضريبة المرتبات كما سنرى .

وسندرس فيما يلى الضريبة على المرتبات والأجور ، ثم الضريبة على أرباح المهن غير التجارية (١) .

---

(١) جرت عادة الادارة المالية على إطلاق عبارة « الضريبة على كسب العمل» على ضريبة المرتبات والأجور وحدها .

الفصل الأول

الضريبة على المرتبات و الأجور والمعاشات

المبحث الأول

تعريف الضريبة وعناصرها

المطلب الأول

تعريف الضريبة

٤٧٦ ــ الضريبة على المرتبات والأجور والمعاشات ، ضريبة مباشرة، نوعية ، على الإيراد الإجمالى الناتج من العمل لدى الغير ، وهى ضريبة عينية ، تأخذ ببعض مظاهر الشخصية، سنوية السعر، نسبية الاستحقاق، شهرية التحصيل.

وهى مفروضة أساسا على الإيراد الناتج عن العمل وحده ، على أننا سنرى أن بعض الإيرادات تخضع لها أيضا وإن لم يكن مصدرها العمل .

وقد تكلم عليها المشرع فى الباب الأول من الكتاب الثالث من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، كما سبق القول ، وهو مقسم إلى خمسة فصول : الفصل الأول ــ أساس الضريبة ، الفصل الثانى ــ تحديد المبلغ الذى تسرى عليه الضريبة ، الفصل الثالث ــ سعر الضريبة ، الفصل الرابع ــ الاقرارات،وهو مقسم إلى قسمين : القسم الأول ــ الإقرارات التى يلزم بها صاحب العمل ، والقسم الثانى ـ الاقرارات التى يلتزم بها أصحاب المرتبات ومافى حكمها والأجور والمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة ، الفصل الخامس ـ تحصيل الضريبة .

وقبل البدء فى دراسة أحكام هذه الضريبة ، نستعرض ، كما فعلنا بالنسبة للضرائب الأخرى ، أهم خصائصها ، ثم نتكلم على نطاق سريانها ، وأنواع الإيرادات التى تخضع لها ، وكيفية تحديد المبلغ الذى تسرى عليه ، ثم نبحث الواقعة المنشئة لها ، وسعرها ، وكيفية تحصيلها، وغير ذلك من الأحكام .

المطلب الثانى

خصائص الضريبة

تتميز الضريبة على المرتبات والأجور والمعاشات بالخصائص الآتية :

٤٧٧ — *أولا - أنها ضريبة مباشرة نوعية*: الضريبة على المرتبات والأجور والمعاشات ضريبة مباشرة ، لأنها تصيب لدى الممول عناصر تتميز بالانتظام والاستقرار النسبى ، وهى المرتب أو الأجر أو المعاش . وهى ضريبة نوعية ، لأنها مفروضة على نوع معين من الإيراد، هو نتاج العمل البحت لدى الغير ، غير أن المشرع جعلها تسرى أيضا على الإيرادات المرتبة لمدى الحياة ، وكثيرا ما يكون مصدرها رأس المال كالإيرادات التى تدفعها شركات التأمين لبعض الأشخاص ، على دفعات دورية طوال حياتهم ، مقابل مبالغ نقدية سبق لهم دفعها .

كذلك تسرى الضريبة على الإعانات والإحسانات ، والاستحقاق الثابت فى الوقف . متى كانت تصرف بصفة منتظمة ودورية ، وهى ليست ناتجة عن عمل حاضر أو سابق .

٤٧٨ — *ثانيا - أنها ضريبة على الإيراد الإجمالى* : تسرى هذه الضريبة على الإيراد الإجمالى الذى يحصل عليه الموظف أو المستخدم أو الأجير أو صاحب المعاش ، وإذا كان الممول يسكن بعيدا عن محل عمله فلا تخصم مصاريف الانتقال

من مكان السكن إلى محل العمل، وإذا كان العمل يستلزم استعمال أدوات يمتلكها الممول فلا يسمح بخصم أقساط استهلاكها، كما لا يسمح بخصم قسط التأمين ضد الحوادث التى تؤثر فى مقدرته على العمل .

٤٧٩ — **ثالثاً - أنها ضريبة نصف شخصية:** الأصل فى هذه الضريبة أنها - مثل كل الضرائب النوعية - ضريبة عينية ، غير أن المشرع أخذ بالنسبة إليها ببعض عناصر شخصية الضريبة ، فأعفى الحد الأدنى للدخل منها ، وقرر إعفاءات للأعباء العائلية ، وجعل سعرها تصاعديا ، وسمح بخصم مبلغ احتياطى للمعاش على ما سنرى .

٤٨٠ — **رابعاً - أنها سنوية السعر ، نسبية الاستحقاق ، شهرية التحصيل :** الأسعار التى حددها المشرع لهذه الضريبة سنوية ، تسرى على الإيراد السنوى ، لكن الضريبة نسبية الاستحقاق ، إذ تستحق عن كل إيراد خاضع لها يحصل عليه الممول فى أية مدة ، وبنسبة هذه المدة بعد تحويلها إلى إيراد سنوى . ويتم تسديدها على أقساط شهرية .

٤٨١ — **خامساً - أنها تجبى من المصدر :** الأصل فى هذه الضريبة أنها تجبى من المنبع ، إذ ألزم القانون أصحاب الأعمال ، والملتزمين بالإيرادات أو المعاشات الخاضعة لها باحتجاز الضريبة المستحقة من الإيرادات التى يجب عليهم دفعها ، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب .

لكن المشرع استثنى الأحوال التى يكون فيها المدين بالإيراد أو المعاش غير مقيم بمصر ، وليس له بها مركز أو منشآت ، فألزم صاحب الإيراد نفسه بتوريد الضريبة المستحقة عليه .

٤٨٢ — **سادساً - أنها تستجيب للإعفاءات اللازمة :** تستجيب هذه

الضريبة لقاعدة الملاءمة ، فهي تدفع على أقساط وتحجز من الإيراد قبل أن يصل إلى يد الممول ، فلا يشعر بها ولا تضايقه .

٤٨٣ — **سابعا — صعوبة التهرب منها** هذه الضريبة من الصعب التهرب منها فهي تحجز من المنبع . كما رأينا ، يضاف إلى ذلك أن المشرع ألزم كلا من الممول والشخص المدين بالإيراد الخاضع للضريبة بتقديم إقرار بالإيراد لمصلحة الضرائب .

المبحث الثانى

نطاق سريان الضريبة والاعفاء منها

المطلب الاول

نطاق سريان الضريبة

٤٨٤ — يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيون وحدهم ، أما الأشخاص المعنوية فلا تخضع لها . وقد نصت المادة ٦١ من القانون على أن : « تسرى ضريبة المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات على :

(١) كل المرتبات وما فى حكمها والماهيات والمكافآت والأجور والمعاشات والايرادات المرتبة لمدى الحياة التى تدفعها الحكومة والمصالح العامة ومجالس المديريات والمجالس البلدية والمحلية إلى أى شخص سواء أكان مقيما فى مصر أم فى الخارج . مع مراعاة ما قضت به الاتفاقات من استثناء لهذا الحكم .

(٢) كل المرتبات وما فى حكمها والماهيات والمكافآت والأجور والمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة التى تدفعها المصارف والشركات والهيئات والأفراد إلى أى شخص مقيم فى مصر — وكذلك إلى أى شخص مقيم فى الخارج عن خدمات أديت فى مصر » .

يتضح من هذا النص أن المشرع يميز، بالنسبة لضريبة المرتبات والأجور، بين ماتدفعه منها الهيئات العامة، وبين مايدفعه الأفراد والهيئات الخاصة .

§ ١ — المرتبات والاجور التى تدفعها الهيئات العامة المصرية

٤٨٥ — المرتبات والأجور... الخ التى تدفعها الحكومة المصرية والهيئات العامة المصرية، كمجالس المحافظات ومجالس المدن ومجالس القرى، تسرى عليها الضريبة سواء أكان من دفعت إليه مصريا أم أجنبيا ، مقيما فى مصر أم فى غيرها، وسواء أكان العمل المدفوعة عنه قد أدى فى مصر أم فى الخارج. فتسرى الضريبة مثلا على الإيرادات التى تدفعها الحكومة المصرية للموظفين الأجانب بمكتب البعثة المدرسية المصرية فى سويسرا .

٤٨٦ — أما إذا دفعت المبالغ المذكورة من خزانة عامة أجنبية أو من هيئة عامة أجنبية فلاتخضع للضريبة، ولو كانت مدفوعة لشخص مقيم فى مصر أو عن خدمات عامة أو خاصة أديت فى مصر ، فلا تخضع مرتبات أعضاء السلكين السياسى والقنصلى الأجنبيين للضريبة المصرية لأنهـا مدفوعة من خزانة دولة أجنبيـة ، والمرتبات التى تدفعها الحكومات الأجنبية مباشرة لكل أستاذ أو مدرس بمعاهد التعليم الخاصة فى مصر سواء أكانت مصرية أم أجنبية لاتخضع للضريبة (١) . أما إذا دفعت الهيئات العامة الأجنبية إعانة لهيئة خاصة فى مصر كمدرسة أجنبية مثلا ، واختلطت هذه الإعانة بأموال الهيئة الخاصة ، ثم تولت تلك الهيئة دفع مرتبات موظفيها من تلك الإعانه ، بعد أن اندمجت فى أموالها الخاصة، سرت الضريبة على تلك المرتبات بما فيها الجزء المأخوذ من الإعانة وذلك تطبيقاً لنص المادة ٦١ (٢) .

---

(١) ومن هذا القبيل المرتبات والمكافآت التى تدفعها حكومة الولايات المتحدة الامريكية للخبراء الفنيين الامريكيين ، الذين يعملون بمصر تطبيقا للاتفاق العام للتعاون الفنى طبقا لبرنامج النقطة الرابعة ، بين مصر والولايات المتحدة الامريكية الموافق عليه بالقانون رقم ١٢٥ لسنة

أما ما أشارت إليه المادة ٦١ (١) من وجوب مراعاة ماقضت به الاتفاقات من استثناء لحكمها فالمقصود منه الاتفاقات الدولية ، على ما سنوضحه عند الكلام على الإعفاء من الضريبة .

§ ٢ - المرتبات والأجور التى يدفعها الأفراد والهيئات الخاصة

٤٨٧ — تخضع المرتبات والاجور ... الخ التى تدفعها المصارف والشركات والهيئات الخاصة والأفراد لهذه الضريبة فى حالتين :

(الاولى) — إذا دفعت لشخص مقيم فى مصر ولو عن خدمات أديت فى .

= ١٩٥١ ، مقابل القيام بخدماتهم ، فانها لا تخضع لضريبة المرتبات والأجور المصرية ، ولا للضريبة العامة على الايراد بالتالى (وهى معفاة أيضا من ضريبة الدخل وضرائب الضمان الامريكية بصريح نص الاتفاق) .

ومن هذا القبيل أيضا المرتبات والدخل المماثل لها والأجور والتعويضات ... الخ التى يتقاضاها الموظفون والخبراء والفنيون والعمال الموفدون من أية منشأة مجرية إلى أراضى الجمهورية العربية المتحدة تنفيذاً للعقود المتعلقة بالتجارة والتعاون الفنى ، أو أية علاقة اقتصادية أخرى فى نطاق الاتفاقات التجارية أو الاقتصادية المبرمة بين حكومة الجمهورية العربية المتحدة وحكومة الجمهورية الشعبية المجرية لا تسرى عليها ضريبة المرتبات والأجور المصرية ، إذ يعتبر هؤلاء الموظفون والخبراء ... الخ أنهم تقاضوها من دولتهم ، لأن جميع المنشآت الصناعية ومنشآت التجارة الخارجية المجرية ملك للدولة (إتفاق التسهيلات الائتمانية المعقود بين الحكومتين بتاريخ ٢٢ ديسمبر سنة ١٩٦٠ . والمعمول به من ٢٤ مايو سنة ١٩٦٢ ، تاريخ تبادل وثائق التصديق عليه ، وكتاب دورى رقم ٥٥ بتاريخ ١٩٦٢/٩/١٧ ، لمصلحة الضرائب .) .

وقد أفتت الجمعية العمومية بمجلس الدولة (يونيه ١٩٦٥) بأن الموظفين المصريين المعارين لحكومة اليمن لا تخضع مرتباتهم ، التى يتقاضونها من الحكومة المصرية أثناء ندبهم ، للضريبة على المرتبات والأجور ، على اعتبار أن الجهة المعار لها الموظف ، وهى حكومة أجنبية ، هى الملزمة أصلا بمرتبه ، وأن دفع الحكومة المصرية للمرتب هو بمثابة معونة لحكومة اليمن . وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى .

الخارج ، فيكفى فى هذه الحالة إقامة صاحب الإيراد فى مصر ليخضع للضريبة .

(الثانية) — إذا دفعت عن خدمات **أديت فى مصر** ولو لشخص مقيم فى الخارج ، فيكفى هنا أداء الخدمة فى مصر لتسرى عليه الضريبة .

وعلى ذلك لاتسرى الضريبة على مرتبات موظفى فروع الشركات المصرية الخاصة فى الخارج ، ولو كانوا مصريين ما دامت تدفع لهم عن خدمات أديت فى الخارج وما داموا مقيمين فى الخارج ، وتطبيقاً لذلك تسرى الضريبة فى الأحوال الآتية :

(١) الخدمة التى يؤديها أجنبى مقيم فى الخارج فى سفن مصرية لأن السفن التى ترفع العلم المصرى تعتبر أرضا مصرية .

(٢) المعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة التى تصرف لشخص مقيم فى الخارج عن خدمات سابقة أديت بمصر .

ويعتبر البعض مراسل الجريدة المصرية المقيم فى الخارج مؤديا للخدمة فى مصر بمقالاته التى يرسلها إليها من الخارج لأنها تنشر بالجريدة المصرية . بينما يرى البعض الآخر خلاف ذلك لأن الخدمة يتم أداؤها بكتابة المقالة وارسالها بالبريد أو التلغراف أو التليفون ، وهذا كله يقع فى الخارج والدليل على ذلك أن الجريدة قد لا تنشر المقالة أصلا ومع ذلك يستحق الأجر لأن الخدمة أديت بالفعل .

٤٨٨ — ولم يبين القانون المقصود بالإقامة هنا ، ويتضح من الأعمال التحضيرية أن الإقامة هى حلول الشخص فعلا فى مكان معين مدة كافية ، وهى لا تستلزم الاحتفاظ بمقر ثابت ، فيصبح اعتبار الشخص مقيما فى مصر ولو لم يكن لديه فيها مقر ثابت إذا كان قد اعتاد النزول بالفنادق أو عند أصدقائه أو أقربائه .

كذلك لا تستلزم الإقامة الاستمرار ، ولكنها تستلزم الاستقرار ، فلا

عبرة بطول مدتها أو قصرها وإنما العبرة بنية المجهول التى يمكن استخلاصها من جميع الظروف المحيطة به .

ولا تكفى الإقامة العارضة لسريان الضريبة كالحضور لمشاهدة الآثار أو لزيارة الأقارب أو لقضاء فصل الشتاء .

ويلاحظ أن المرتبات التى تدفعها الهيئات الخاصة للفنانين الأجانب الذين يحضرون إلى مصر فى فصل الشتاء تخضع للضريبة ، لا بسبب إقامتهم فى مصر لأنها إقامة عارضة ، وإنما بسبب ما يؤدونه من خدمات فى مصر .

٤٨٩ — **المرتبات التى تدفعها الهيئات الدولية :** المرتبات التى تدفعها الهيئات الدولية لشخص مقيم فى مصر أو عن خدمات أديت فى مصر تخضع للضريبة على المرتبات ما لم يكن هناك نص يقضى بإعفائها ، لأن هذه المرتبات ليست مدفوعة من خزانة هيئة حكومية أجنبية حتى ينطبق عليها نص المادة ٦١ (١) من القانون ، إذ أن كل هيئة دولية لها شخصيتها المستقلة عن شخصية الحكومات أعضائها ، على أن البعض يرى خلاف ذلك ، معتمدا على أن القانون لم ينص على خضوع تلك المرتبات للضريبة ولا خضوع بغير نص .

وهناك عدة إعفاءات مقررة سنتكلم عليها فى المطلب التالى .

المطلب الثانى

الإعفاء من الضريبة

تعفى بعض الإيرادات من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور ، إما بمقتضى اتفاقات دولية عقدتها الحكومة المصرية ، أو بموجب قوانين خاصة أصدرتها ، يضاف إلى ذلك أن المشرع أعفى من هذه الضريبة حدا أدنى للدخل ، ومبلغا معينا للأعباء العائلية .

§ ١ — الاعفاءات المقررة باتفاقات دولية

أشرنا فيما سبق إلى ما جاء بالمادة ٦١ (١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من وجوب مراعاة ما قضت به الاتفاقات من استثناء لحكمها، وقلنا إن المقصود من ذلك الاتفاقات الدولية ، ومنها :

٤٩٠ — (١) - التصريح الكتابى الملحق بمعاهدة مونترو الخاصة بإلغاء الامتيازات الأجنبية الموقع عليها بتاريخ ٨ مايو سنة ١٩٣٧ ، والذى تنازلت مصر بمقتضاه عن فرض الضرائب على معاشات رجال القضاء والموظفين والمستخدمين الأجانب بالمحاكم المختلطة التابعين للدول صاحبة الامتيازات ، إذا كانت تخضع لضريبة أجنبية أخرى، وذلك تجنبا لازدواج الضرائب عليهم . ويترتب على ذلك أن الضريبة المصرية تسرى على هذه المعاشات إذا كانت لا تخضع لضريبة أجنبية حيث لا يتحقق عندئذ ازدواج الضريبة بالنسبة إليها . وقد صدق على هذه الاتفاقية والتصريح الملحق بها بالقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٣٧ .

٤٩١ — (ب) - الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الامم المتحدة - صدر بهذه الاتفاقية قرار من الجمعية العمومية لهيئة الامم المتحدة فى ١٣ فبراير سنة ١٩٤٦، ووافقت عليها مصر بمقتضى القانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٤٨، وأودعت وثائق الانضمام إليها فى ١٧ سبتمبر سنة ١٩٤٨ . تقضى المادة ١٣ من هذه الاتفاقية بألا تعتبر المدة التى يقضيها ممثلو الدول(١) الاعضاء فى الهيئات الرئيسية والفرعية (٢) والمؤتمرات الخاصة بهيئة الأمم المتحدة فى اقليم احدى الدول الأعضاء،

---

(١) تشمل عبارة ممثلى الدول الأعضاء : المندوبين المساعدين والمستشارين، والخبراء الفنيين ، وسكرتيرى المندوبين (م ١٨ من الاتفاقية) .

(٢) الهيئات التى تتكون منها الأمم المتحدة ، طبقا لما هو موضح بالميثاق المنشىء لها هى: =

مدة إقامة تفرض عليهم بسببها أية ضريبة،وذلك أثناء قيامهم بأعمالهم الرسمية(١).

وعلى ذلك يتمتع هؤلاء الممثلون ومن فى حكمهم بالإعفاء من الضريبة المصرية على ما يتقاضونه أثناء اقامتهم بمصر من أتعاب أو مكافآت أو مرتبات من هيئة الأمم المتحدة مقابل تمثيلها فى هذه الهيئات أو فى فروعها أو فى المؤتمرات. أما ما يتقاضونه من دولهم فلا يخضع للضريبة بحكم أنه مدفوع من خزانة دولية أجنبية. هذا بالنسبة إلى ممثلى الدول الأعضاء.

أما موظفو الهيئة فقد أعفتهم الاتفاقية من أية ضريبة على ماهياتهم ومرتباتهم التى يتقاضونها من الهيئة (م ١٨ من الاتفاقية) سواء أكانت ضريبة نوعية أم ضريبة على الدخل العام. ويحدد السكرتير العام للهيئة طوائف الموظفين الذين يسرى عليهم الاعفاء (م ١٧ من الاتفاقية) (٢).

٤٩٢ — (حـ) — الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لإشراف هيئة الأمم المتحدة (٣) ـ صدر بهذه الاتفاقية قرار من الجمعية العمومية لهيئة الأمم المتحدة بتاريخ ٢١ نوفمبر سنة ١٩٤٧، ووافقت عليها مصر

= ١) الجمعية العامة ، ٢) مجلس الأمن ، ٣) المجلس الاقتصادى والاجتماعى، ٤) مجلس الوصاية ٥) الامانة العامة .

(١) لا يطبق هذا الحكم على ممثلى الدول الأعضاء بالنسبة لحكومات الدول الذين هم من رعاياها أو التى يمثلونها أو كانوا يمثلونها (م ١٥) .

(٢) يسرى الإعفاء بالنسبة إلى ممثلى الدول وموظفى الهيئة ، اعتبارا من ١٧ سبتمبر سنة ١٩٤٨ ، تاريخ إيداع مصر وثائق الانضمام إلى الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات هيئة الأمم المتحدة (أنظر تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب ، رقم ٢ على المادة رقم ٤ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة على الايراد).

(٣) الوكالات المتخصصة المشار إليها فى الاتفاقية هى : (١) هيئة العمل الدولية (٢) هيئة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة ، (٣) الهيئة الدولية للطيران المدنى (٤) هيئة الأمم المتحدة =

بمقتضى القانون رقم ١٣٠ لسنة ١٩٥١ ، وأودعت وثائق الانضمام إليها فى ١١ يناير سنة ١٩٥٢ .

وقد تضمنت هذه الاتفاقية إعفاءات ضريبية بالنسبة إلى ممثلى الدول الأعضاء وموظفى تلك الوكالات ، شبيهة بالإعفاءات التى نصت عليها الاتفاقية السابقة الخاصة بمزايا وحصانات الأمم المتحدة ذاتها . فبالنسبة إلى ممثلى الدول الأعضاء، نصت المادة ١٥ من اتفاقية مزايا وحصانات الوكالات المتخصصة ، على أن المدد التى يقضيها أعضاء(١) الوكالات المتخصصة أثناء تأديتهم لوظائفهم فى الاجتماعات التى تدعو إليها تلك الوكالات فى إحدى الدول الأعضاء لاتعتبر مدد إقامة تفرض عليهم الضريبة بسببها (٢) وعلى ذلك يتمتع هؤلاء الممثلون ومن فى حكمهم بالإعفاء من الضريبة المصرية على النحو السابق ذكره بالنسبة لممثلى الدول الأعضاء فى هيئة

=للتربية والعلوم والثقافة (اليونسكو) ، (٥) صندوق النقد الدولى، (٦) البنك الدولى للانشاء والتعمير ، (٧) الهيئة الصحية العالمية ، (٨) اتحاد البريد العالمى، (٩) الاتحاد الدولى للمواصلات السلكية واللاسلكية (١٠) مكتب الأمم المتحدة لشئون اللاجئين ، (١١) الهيئة العالمية للأرصاد الجوية ، (١٢) الهيئة الاستشارية الدولية للملاحة البحرية. (١٣) أية وكالة أخرى مرتبطة بهيئة الأمم المتحدة طبقاً للمادتين ٥٧ و ١٦٣ من ميثاق الهيئة .

كذلك يعفى أعضاء محكمة العدل الدولية فى أوطانهم من الضرائب على المرتب أو المكافأة أو التعويض الذى يتقاضونه من خزانة تلك المحكمة ، تطبيقا لنص المادة ٣٢ من النظام الأساسى للمحكمة . أما فيما عدا ذلك فانهم يخضعون لحكم القانون كسائر الأفراد (فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى بمجلس الدولة رقم ٣١٢ فى ١٠/٨/١٩٥٥ — مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة — نصف السنة التاسعة والسنة العاشرة — رقم ٣٢، ص ٥٢) . ويسرى الاعفاء المشار إليه بالنسبة للضريبة العامة على الايراد ايضا .

(١) تشمل هذه العبارة المندوبين والمندوبين الاحتياطيين والمستشارين والخبراء الفنيين وسكرتيرى الوفود .

(٢) لا يسرى هذا الحكم فيما يتعلق بسلطات الدول التى يكون العضو من رعاياها أو يمثلها أو كان يمثلها (م ١٧ من الاتفاقية) .

الأمم المتحدة ذاتها، ويسرى هذا الإعفاء اعتبارا من ١١ يناير سنة ١٩٥٢ تاريخ إيداع مصر وثائق الانضمام إلى الاتفاقية .

كذلك يتمتع موظفو تلك الوكالات فيما يختص بالمرتبات والمكافآت التي يتقاضونها من تلك الوكالات بالإعفاءات الضريبية ذاتها التي يتمتع بها موظفو هيئة الأمم المتحدة وبالشروط نفسها (م ١٩ فقرة «ب» من الاتفاقية) .ويسرى هذا الإعفاء اعتبارا من ٢١ نوفمبر سنة ١٩٤٧ تطبيقاً للمادة الأولى من القانون رقم ٦٦٣ لسنة ١٩٥٤ . وتحدد كل وكالة متخصصة طوائف الموظفين الذين يشملهم الإعفـــاء (١) .

---

(١) هناك إتفاقيات أخرى بين مصر وهيئة الأمم المتحدة أو وكالاتها المتخصصة، تمنح إعفاءات من ضريبة المرتبات والأجور منها :

(أ) الاتفاقية رقم ٣ مع هيئة العمل الدولية ، ملحق للاتفاقية الأساسية المبرمة بين الطرفين بشأن المعونة الفنية . وبمقتضاها اعفيت من ضريبة المرتبات والأجور والضريبة العامة على الايراد، المرتبات والايرادات والالتزامات المالية التي تساهم بها الحكومة المصرية في عمل الخبراء ..

(ب) إتفاقية مع الهيئة الصحية العالمية ، صدر بالموافقة عليها القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ ، تنص على الاتعتبر المدة التي يقضيها ممثلو الدول الأعضـــاء في الهيئة لتأدية اعمالهم أثناء اجتماع الهيئة في مصر بمثابة مدة إقامة فيما يتعلق بحساب أي نوع من الضرائب ، إذا كان فرض الضريبة مرتباً على الإقامة ، ولهذا يتمتع هؤلاء الممثلون بالإعفاء من الضريبة على الوضع المتقدم منذ تاريخ العمل بالقانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ . ويقصد بعبارة «ممثلى الدول الأعضاء» : جميع المندوبين الموفدين إلى الجمعية العمومية للهيئة الصحية العالمية ، وجميع الأشخاص الذين تعينهم الدول الأعضاء للعمل في المجالس التنفيذي للهيئة ، وكافة الممثلين في اللجان الإقليمية في منطقة شرق البحر الأبيض المتوسط ، وكافة المندوبين ونوابهم ، والمستشارين والخبراء الفنيين الذين يكونون أعضاء في الوفود، وسكرتيرى الوفود (م ١ ـــ القسم الأول ، بند ٣ من الاتفاقية) . كذلك يعفى موظفو الهيئة، بصرف النظر عن جنسيتهم، من الضرائب فيما يتعلق بما هياتهم ومرتباتهم التي تدفعها الهيئة الصحية لهم (م ٨ ، رقم ٣ « ب ») ولا يمتد هذا الإعفاء إلى أية إيرادات أخرى. ويبلغ المدير العام الحكومة من وقت لآخر فئات واسماء الموظفين الذين ينطبق عليهم الإعفاء .

(جـ) اتفاقية خاصة بالمكتب الاقليمي للأغذية والزراعة بالشرق الأدنى ـ وهذا المكتب فرع من وكالة هيئة الأغذية والزراعة للامم المتحدة ، وصدر بالموافقة على الاتفاقية الخاصة به المرسوم =

٤٩٣ — (ى) — الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات جامعة الدول العربية — وافق عليها مجلس الجامعة فى ١٠ مايو سنة ١٩٥٣ واعتمدتها مصر بالقانون

= بقانون رقم ٢٣٣ لسنة ١٩٥٢ . ويسرى الإعفاء على مرتبات موظفى المكتب اعتبارا من ١١ يناير ١٩٥٢ ، أما التعويضات التى يصرفها المكتب لموظفيه فيسرى عليها الاعفاء اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٥٣ وهو تاريخ العمل بالمرسوم بقانون رقم ٢٣٣ لسنة ١٩٥٢ المشار إليه.

(د) إتفاق تكميلى مع هيئة الأمم المتحدة للتربية والتعليم والثقافة (اليونسكو) ، موقع عليه فى باريس فى ٢٥/٤/١٩٥٢ ، وموافق عليه بالمرسوم بقانون رقم ٣٠٢ لسنة ١٩٥٢ ، وبمقتضاه يتمتع مدير المركز الدولى للتعليم الأساسى، ومدير المركز العلمى التعاونى للشرق الأوسط ومساعدوهم، وموظفو المركزين بكافة الاعفاءات الضريبية المقررة لأمثالهم فى الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالات المتخصصة التابعة لاشراف هيئة الأمم المتحدة .

(هـ) اتفاقية بين الحكومة وبين هيئة الأمم المتحدة ، بشأن المعونة الفنية موقع عليها فى ١٥ أكتوبر سنة ١٩٥٢ ، وموافق عليها بمقتضى القانون رقم ٨٤ لسنة ١٩٥٤ ، وتمنح المادة الخامسة من هذه الاتفاقية منظمة المعونة واملاكها ، ومنشآتها : وموظفيها، وخبراءها، الامتيازات والحصانات المقررة للوكالات المتخصصة ، وعليه يعفى موظفو وخبراء المعونة الفنية من ضريبة المرتبات والأجور المصرية بالنسبة للاموال التى يتقاضونها من المنظمة .

(و) اتفاقية تكميلية معقودة بين هيئة الأمم المتحدة، والهيئة الدولية للطيران المدنى، والهيئة الصحية العالمية ، وبين الحكومة المصرية بشأن الممثل المقيم للمساعدات الفنية، والموقع عليها بتاريخ ٢٢ سبتمبر سنة ١٩٥٣ ، (ويعمل بها من هذا التاريخ) ، بمقتضاها اعفيت من ضريبة المرتبات والأجور ، والضريبة العامة على الايراد، المبالغ التى يتقاضاها هذا الممثل من الهيئة ، من ماهية ، أو علاوة غلاء المعيشة ، أو مكافأة مالية وكذلك ما تمنحه له الحكومة المصرية من ميزات مالية.

(ز) اتفاق مع الهيئة الدولية للطيران المدنى ، (المنشأة طبقا للمادة ٤٣ من إتفاقية الطيران المدنى الدولية ، الموقع عليها بشيكاجو فى ٧ ديسمبر سنة ١٩٤٤) ، موافق عليه بالقانون رقم ٨٢ لسنة ١٩٥٤ ، بمقتضاه يعفى ممثلو الدول الأعضاء فى الهيئة وموظفوها ، هى وفروعها ، من أداء ضريبة المرتبات والأجور ، والضريبة العامة على الايراد ، طبقا للأوضاع الواردة بالاتفاقية، والشروط التى تستلزمها نصوصها.

(ح) اتفاق مع مكتب الأمم المتحدة لشئون اللاجئين ، صدر بشأنه القانون رقم ١٧٢ لسنة ١٩٥٤ ، وبمقتضاه يتمتع وكيل المندوب وموظفو المكتب فى مصر الذين يتفق على إدراجهم فى قائمة المتمتعين ، بالاعفاءات الضريبية التى يتمتع بها المندوبون والموظفون فى هيئة الأمم المتحدة، والوكالات المتخصصة .

=

رقم ٨٩ لسنة ١٩٥٤ . وقد نصت على إعفاءات ضريبية لممثلى الدول الأعضاء ، ولموظفى الجامعة .

(ط) اتفاقية مع هيئة الأغذية والزراعة للامم المتحدة خاصة بانشاء مركز تدريبى لانتاج المستحضرات البيولوجية موقع عليها فى ١٨ أكتوبر سنة ١٩٥٥ ، تتولى الحكومة المصرية بموجبها تقديم موظفين هم : مدير للمركز ومدرسون ومحاضرون وسكرتيرون محليون ومترجمون. وتتولى الهيئة تقديم موظفين آخرين هم مدير متعاون للمركز ومساعد فنى للمدير المتعاون ، وبعض المدرسين والمحاضرين وسكرتير واحد . وتنص هذه الاتفاقية (م ٤) على أن تمنح الحكومة المصرية خلال فترة انعقاد المركز ، الهيئة وموظفيها وممتلكاتها وموجوداتها، بما يتعلق بتنفيذ هذه الاتفاقية المزايا والحصانات الممنوحة عادة للهيئة وممتلكاتها وموجوداتها وخبرائها بمقتضى أحكام الاتفاقية الخاصة بالمزايا والحصانات للوكالات المتخصصة . وبناء على ذلك يتمتع موظفو الهيئة الذين سبق حصر هم وتعريفهم باسم موظفى الهيئة بكافة الاعفاءات الضريبية عما يتقاضونه منها من مرتبات أو مكافآت مدة مباشرة العمل ومنها الاعفاء من الضريبة على المرتبات والأجور، وهى التى تهمنا هنا ، أما الموظفون المعينون بالمركز من قبل الحكومة المصرية فلا يسرى الاعفاء عليهم ، وتخضع المرتبات والمكافآت التى يتقاضونها من الحكومة مقابل عملهم بالمركز لضريبة المرتبات والأجور المصرية .

(ى) الاتفاقية الأساسية للمعونة الفنية ، المعقودة مع هيئة الأمم المتحدة للتربية والعلوم والثقافة (اليونسكو) ، الموقع عليها فى ٩ فبراير سنة ١٩٥٦ ، والموافق عليها بالقرار بقانون رقم ٣٣٧ لسنة ١٩٥٦ ، وبمقتضاها تعفى اليونسكو وممتلكاتها وأموالها وموجوداتها من جميع الضرائب المباشرة . ويعتبر الموظفون الذين يعملون فى مشروع المعونة والمعينون لمدة أكثر من ثلاثة أشهر، موظفين تابعين لليونسكو ، ويعفون من ضريبة المرتبات والأجور ، والضريبة العامة على الإيراد بالنسبة إلى ما يتقاضونه من اليونسكو من مرتبات أو مكافآت أو نفقات أو تكاليف معينة . ولكنهم يخضعون للضرائب بالنسبة إلى ما يتقاضونه من الحكومة المصرية من المرتبات أو البدلات اليومية التى تعادل الفئة الكاملة التى قررها مجلس الأمم المتحدة للمعونة الفنية أو ٦٠ ٪ منها . أما الموظفون الذين يعملون فى مشروع المعونة والمعينون لمدة ثلاثة أشهر او أقل ، وليسوا أصلا من موظفى اليونسكو فتعفى مكافآتهم التى يتقاضونها من اليونسكو من الضرائب ، ويخضع ما يتقاضونه عدا المكافآت المذكورة للضريبة .

(ك) يتمتع أفراد قوة الطوارىء الدولية التابعة للأمم المتحدة والموجودة على الحدود بين مصر وقطاع غزة والجزء المغتصب من فلسطين (اسرائيل) ، بالاعفاء من أية ضريبة على الأجور والمرتبات التى تدفعها لهم الأمم المتحدة (الكتابان المتبادلان بين حكومة مصر وهيئة الأمم المتحدة بتاريخ ٨ فبراير سنة ١٩٥٧) .

ففيما يتعلق بممثلى(١) الدول الأعضاء فى الهيئات الرئيسية والفرعية فى الجامعة والمؤتمرات التى تدعو إليها ، يتمتعون أثناء قيامهم بأعمالهم وسفرهم إلى مقار اجتماعاتهم بالمزايا والحصانات التى يتمتع بها الممثلون الدبلوماسيون ومنها الإعفاءات

= (ل) اتفاقية مع كل من الهيئة الصحية العالمية ، وهيئة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة ، بشأن عقد لجنة تغذية إقليمية للشرق الأدنى ، وخطة عمل لمشروع معهد تغذية بمصر موقع عليها بالقاهرة فى ١١ سبتمبر سنة ١٩٥٨ . وبمقتضاها يتمتع الموظفون الذين يعملون فى معهد التغذية المذكور بالمزايا التى يتمتع بها موظفو الوكالات المتخصصة خلال مدة تنفيذ مشروع المعهد، ويعفون من ضريبة المرتبات والأجور إذا توافرت فيهم شروط الاعفاء .

(م) الاتفاق الخاص بالهيئة الدولية للتنمية ، المشتركة فيها الجمهورية العربية المتحدة بمقتضى القرار الجمهورى رقم ٢٧١ لسنة ١٩٦٠ بتاريخ ١٩/٧/١٩٦٠ والمعتبر نافذ المفعول من ١١/١١/١٩٦١ ، الذى يعفى من الضريبة المرتبات والأتعاب التى تدفعها الهيئة المذكورة إلى مديريها التنفيذيين أو مناوبيهم أو موظفيها أو مستخدميها إذا كانوا من غير المواطنين المحليين ، أو الرعايا المحليين أو خلاف ذلك من التابعين المحليين .

(ن) الاتفاق الخاص بمنح المدير العام لمركز الاعلام للأمم المتحدة بالقاهرة ونائبه ، المزايا والحصانات والاعفاءات والتسهيلات التى تمنح للدبلوماسيين ، الموافق عليه بالقرار الجمهورى رقم ٦٤٧ لسنة ١٩٦١ ، وبمقتضاه تعفى مرتباتهما ومكافآتهما من ضريبة المرتبات والأجور ومن الضريبة العامة على الايراد .

(س) الاتفاقية الخاصة بمزايا وحصانات الوكالة الدولية للطاقة الذرية ، التى أقرها مجلس محافظى الوكالة فى أول يوليه سنة ١٩٥٩ ، والتى وافقت الجمهورية العربية المتحدة على الانضمام إليها بالقرار الجمهورى رقم ٣٤٧٠ لسنة ١٩٦٢ الصادر فى ٢٠ ديسمبر ، ويعمل بها إعتبارا من ١٢/٢/١٩٦٣ ، تاريخ إيداع وثيقة انضمام حكومة الجمهورية العربية المتحدة لدى الوكالة فى فيينا . وبمقتضاها يتمتع ممثلو الدول الأعضاء ، وموظفو الوكالة بالاعفاءات الواردة باتفاقية مزايا وحصانات الوكالات المتخصصة (م ٥ قسم ١٤ بالنسبة لممثلى الدول الأعضاء ، و م ٨ قسم ١٨/١ «ب» بالنسبة لموظفى الوكالة) . وهذه الوكالة انشئت تحت إشراف الأمم المتحدة ولكنها ليست من وكالاتها المتخصصة ،

(ع) الاتفاقية الخاصة بانشاء مركز الشرق الأوسط الأقليمى للنظائر المشعة للدول العربية بالقاهرة ، التى وافق عليها مجلس محافظى الوكالة الدولية للطاقة الذرية بتاريخ ١٤/٩/١٩٦٢ ، =

(١) تشمل هذه العبارة هنا ايضا جميع ممثلى الدول الأعضاء ومساعديهم ومستشاريهم والخبراء الفنيين والسكرتيرين الموفدين معهم .

=

الضريبية (المادة ١١ ج من الاتفاقية) . ولا تعتبر المدة التي يقضونها أثناء قيامهم بأعمالهم في الهيئات أو المؤتمرات المتقدمة بمثابة مدة إقامة فيما يتعلق بحساب الضريبة ، إذا ما كان فرض الضريبة مرتبطا على الاقامة (م ١٣ من الاتفاقية) (١) .

= وعمل بها اعتبارا من ٢٩ يناير سنة ١٩٦٣ . وبمقتضاهـا منحت مصر المركز ومقره وممتلكاته وأمواله ومشتملاته المزايا والحصانات الضرورية لتشغيله وفقا لاتفاقية امتيازات وحصانات الوكالة الدولية للطاقة الذرية ، ومنحت أعضاء مجلس الإدارة والمدير والموظفين بالمركز الامتيازات والحصانات الضرورية لأداء وظائفهم ، وقررت أن تطبق بالنسبة للمركز وأمواله ومتعلقاته وموظفيه والمستشار الفني والموظفين الفنيين والخبراء والأساتذة الزائرين من الخارج إتفاقية امتيازات وحصانات الوكالة (م ١١ ؛ بنود : ٢٥ و ٢٦ و ٢٧ من اتفاقية المركز على التوالى).

(ف) الاتفاقية الخاصة بانشاء مركز إقليمي للتدريب والبحوث الديموجرافية (السكانية) بافريقيا ، المعقودة بين الحكومة والأمم المتحدة بتاريخ ٨ فبراير سنة ١٩٦٣ ، والموافق عليها بالقرار الجمهوري رقم ١٢٦٠ لسنة ١٩٦٣ بتاريخ ٣٠ يونيه ، وبمقتضاها يتمتع موظفو الأمم المتحدة ، القائمون بأعمال تتعلق بالمركز ، بالامتيازات والحصانات المنصوص عليها في المادتين ٥ و ٧ من اتفاقية الامتيازات والحصانات للأمم المتحدة . ويتمتع أعضاء مجلس الإدارة واللجنة الاستشارية ، المعينون من قبل السكرتير التنفيذي للجنة الاقتصادية لأفريقيا من غير موظفي الأمم المتحدة بالامتيازات والحصانات المذكورة في المادة ٦ من الاتفاقية المذكورة .

(ص) اتفاق مع برنامج الغذاء العالمي في شأن مشروع تحسين الثروة الحيوانية وتعمير الأراضي في منطقة الساحل الشمالي ، موافق عليه بالقرار بقانون رقم ١٧٧ لسنة ١٩٦٣ ، ونص فيه (م ٣ من القانون) على العمل به إبتداء من ٦ يوليه سنة ١٩٦٣ ، تاريخ توقيع الاتفاق . ويتضمن البند ٢ (أ) من المادة السابعة من الاتفاق ، نصا يقضي بأن تطبق الحكومة نصوص اتفاقية الامتيازات والحصانات الممنوحة لوكالات الأمم المتحدة المتخصصة على البرنامج وممتلكاته وأمواله ، والأصول المملوكة له ، وعلى موظفيه بما فيهم المستشارين .

(ق) الاتفاق الخاص بالاستفادة من نظام الخبراء التنفيذيين للأمم المتحدة ، الموقع عليه بالقاهرة في ٢٧ أغسطس سنة ١٩٦٣ ، والموافق عليه بالقرار الجمهوري رقم ٤٦٥ لسنة ١٩٦٤ ، بتاريخ ١٢ فبراير ، وبمقتضاه تعفى المرتبات والعلاوات التي تدفعها الأمم المتحدة للموظفين الإداريين والإخصائيين ، الذين تقدمهم للحكومة تطبيقا للاتفاق المذكور ، من ضريبة المرتبات والأجور والضريبة العامة على الايراد . (الفقرة «ب» ، بند ٥ ، م ٤ من الاتفاق) .

(١) لا يطبق هذا الحكم على ممثلي الدول الأعضاء بالنسبة إلى حكومات الدول الذين هم من رعاياها أو التي يمثلونها (م ١٠ من الاتفاقية) .

كذلك يتمتع المندوبون الدائمون للدول مدة تمثيلهم للدول فى هيئات الجامعة العربية بما يتمتع به الممثلون الدبلوماسيون (م ١٧) .

وبناء على ذلك يعفى أعضاء وممثلو الجامعة (١) من أية ضريبة على مايتقاضونه من مرتبات أو مكافآت مقابل عملهم الرئيسى ، ويسرى هذا الإعفاء ابتداء من ٨ مارس سنة ١٩٥٤ ، طبقا للمادة الأولى من مرسوم اصدار الاتفاقية .

وفيما يتعلق بالموظفين ، يتمتع موظفو أمانة الجامعة ، بصرف النظر عن جنسياتهم بالإعفاء من الضريبة على مرتباتهم ومكافآتهم التى يتقاضونها من الجامعة .

وهذا الإعفاء قاصر على الموظفين والمستخدمين الذين يحددهم مجلس الجامعة دون غيرهم وعن المبالغ التى يتقاضونها من الجامعة فقط .

ولهذا الإعفاء أثر رجعى بالنسبة إلى الماضى ويمتد إلى الضريبة العامة على الإيراد .

وهناك منظمات انشئت فى نطاق جامعة الدول العربية ، ونص فى اتفاقيات إنشائها على سريان أحكام اتفاقية مزايا وحصانات الجامعة عليهـــا . من ذلك :

(١) اتفاقية المنظمة العربية الدولية للدفاع الاجتماعى ضد الجريمة (٢)، الموافق عليها بالقرار الجمهورى رقم ٤٨١ لسنة ١٩٦١ بتاريخ ١١ / ٤ . نصت المادة ٤٩

---

(١) ويقوم الامين العام للجامعة بابلاغ حكومات الدول الأعضاء بأسماء ممثلى الدول لدى مجلس الجامعة ، ومندوبيها الدائمين وأعضاء اللجان الدائمة (م ١٨ من الاتفاقية) .

(٢) الغرض من هذه المنظمة العمل على دراسة اسباب الجريمة ومكافحتها ، ومعاملة المجرمين ، وتأمين التعاون المتبادل بين الشرطة الجنائية فى البلاد العربية ، ومكافحة المخدرات (م ١ من الاتفاقية) . ولها جمعية عمومية ، ومجلس تنفيذى ، وثلاثة مكاتب دائمة : مكتب مكافحة الجريمة ، مكتب الشرطة الجنائية ، ومكتب المخدرات . ويعين مجلس الجامعة المقر الدائم لكل من المنظمة والمكاتب الثلاثة (م ٣ من الاتفاقية) ، وللمنظمة ميزانية خاصة (م ٨) .

من الاتفاقية على أن تسرى على المنظمة أحكام اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية ، وذلك اعتبارا من ٢٥ يناير سنة ١٩٦٢ ،تاريخ اعتبار الاتفاقية نافذة المفعول بإيداع وثيقة تصديق الجمهورية العربية المتحدة عليها لدى الأمانة العامة لجامعة الدول العربية .

(٢) اتفاقية المنظمة العربية للعلوم الإدارية (١)،الموقع عليها فى ٩ أغسطس سنة ١٩٦١ ، والموافق عليها بالقرار الجمهورى رقم ٦٤٥ لسنة ١٩٦١ بتاريخ ١٠ / ٦ . نصت المادة ١٧ منها على أن تتمتع المنظمة وممثلو الدول والبلاد العربية الأعضاء فيها ، والخبراء والموظفون بالمزايا والحصانات المنصوص عليها فى اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية .

(٣) اتفاقية الاتحاد العربى للمواصلات السلكية واللاسلكية (٢) ، الموقع عليها فى ١٢ يونيه سنة ١٩٦٤،والموافق عليها بالقرار الجمهورى رقم ٤٦٦ لسنة

---

(١) انشئت هذه المنظمة للتعاون على تقدم العلوم الإدارية ، والعمل على تحسين الجهاز الإدارى فى الدول والبلاد العربية، والعناية بالعلوم والشئون المالية المتعلقة بالادارة ، وهى ذات شخصية معنوية ، وميزانية مستقلة ، ومقرها مدينة القاهرة (م ١ من الاتفاقية)، ويعمل بالاتفاقية بعد إيداع وثائق المصادقة عليها لدى الأمانة العامة للجامعة العربية من أربع دول من أعضاء الجامعة (م ٢١ من الاتفاقية) ، ولها جمعية عمومية ومجلس تنفيذى (م ٥)

(٢) أنشىء هذا الاتحاد من الدول الأعضاء فى جامعة الدول العربية وسمح للدول العربية الأخرى بالاشتراك فيه ، بعد موافقة ثلثى أعضاء الاتحاد (م ١ من الاتفاقية) ، ومقره مدينة القاهرة (م ٢) ، واغراضه : التعاون على تنظيم المواصلات السلكية واللاسلكية وتعميمها بين بلاد الاتحاد توثيقا للعلاقات الثقافية والاقتصادية ، والعمل على تنمية وتحسين وتعميم وسائل المواصلات السلكية واللاسلكية فى دول الاتحاد وتيسير استخدامها إلى إقصى حد ممكن ،تخفيض الأجور،التعاون بين إدارات الاتحاد وتشجيع البحوث العلمية والعملية ، . ،تشجيع وإنشاء وإنماء وتحسين اجهزة وشبكات الاتصالات السلكية واللاسلكية فى الدول العربية الجديدة أوالناشئة بكل الوسائل التى لديه وخاصة مساهمته فى البرامج المناسبة لجامعة الدول العربية (م ٣)، وهو مكون من المؤتمر ، والمكتب الدائم (م ٤) .

١٩٦٤ ، بتاريخ ١٢ فبراير . نصت المادة ٢٠ منها على أن تسرى اتفاقية مزايا وحصانات جامعة الدول العربية على مؤتمرات الاتحاد ولجانه وأعضاء هذه المؤتمرات ولجانها وعلى المكتب الدائم ورئيسه ومساعده وهيئة موظفيه .

٤٩٣ م — (هـ) — الاتفاقية المعقودة بين الحكومة ومؤسسة فورد للمعونة التربوية العلمية والفنية بالولايات المتحدة الامريكية، والاتفاق المعدل لها ـ الموقع عليه بتاريخ ٦ مايو سنة ١٩٦٤ ، وبمقتضاهما يعفى من ضرائب الدخل المفروضة فى الجمهورية العربية المتحدة (ومن بينها ضريبة المرتبات والأجور) ، ممثل المؤسسة ومساعده ، والخبراء الذين تستقدمهم الحكومة والمؤسسة للخدمة فى الجمهورية العربية المتحدة وفقا للاتفاقية .

* * *

هذا فيما يتعلق بالإعفاءات القائمة الآن، وكانت هناك إعفاءات أخرى ألغيت(١)

§ ٢ — الاعفاءات المقررة بموجب قوانين خاصة

٤٩٤ — هناك بعض حالات الإعفاء من ضريبة المرتبات والأجور نصت

---

(١) من الاعفاءات التى كانت موجودة بمصر والغيت الآن : (١) الاعفاء الوارد فى ملحق معاهدة سنة ٢٦ أغسطس سنة ١٩٣٦ بين مصر وبريطانيا باعفاء معاشات الموظفين التابعين للدول صاحبة الامتيازات الذين تركوا الخدمة وأقاموا خارج مصر أو كانوا قد استحقوا المعاش أو فى طريقهم لاستحقاقه وقت الاتفاق وأن لم يتركوا الخدمة، و(٢) إعفاء ما قد تدفعه الحكومة المصرية من مرتبات أو معاشات لأفراد القوات البريطانية والأفراد التابعين لها ، وذلك بموجب معاهدة سنة ١٩٣٦ المشار إليها ، و(٣) وإعفاء مرتبات البعثة العسكرية البريطانية الملحقة بالجيش المصرى من الضرائب التى تفرضها الحكومة المصرية وذلك بمقتضى إتفاق بين مصر وبريطانيا فى أكتوبر سنة ١٩٣٧ وقد نفذ فى مصر بمقتضى القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٤١ ، وقد سقطت هذه الإعفاءات كلها بمقتضى القانون رقم ١٧٥ لسنة ١٩٥١ الذى أنهى العمل بأحكام معاهدة سنة ١٩٣٦ المذكورة وملحقاتها وأحكام الاتفاق الخاص بالاعفاءات والميزات التى كانت تتمتع بها القوات البريطانية الموجودة فى مصر .

عليها قوانين خاصة من ذلك إعفاء بدل الاغتراب الذى دفعته الحكومة لموظفيها المنتدبين للعمل بالوكالات المتخصصة لهيئة الأمم المتحدة (القانون رقم ٦٦٣ لسنة ١٩٥٤ ، م ٢) [١] إعفاء العلماء والموظفين والعمال الأجانب الذين يعملون فى مشروع انقاذ آثار النوبة من تلك الضريبة بالنسبة إلى المرتبات والمكافآت التى يتقاضونها فى مصر ، وكذا الإيرادات الأخرى المستمدة من الخارج وذلك عن مدة اقامتهم فى مصر بسبب أداء أعمالهم . وقد أعفى المشرع الإيرادات المذكورة من الضريبة العامة على الإيراد أيضا [٢]، وجعل الإعفاء يسرى اعتبارا من ٨ مارس سنة ١٩٦٠ .

ومن ذلك إعفاء مرتب أو أجر أو معاش الثلاثة شهور ، الذى يمنح عند وفاة الموظف أو المستخدم أو العامل أو صاحب المعاش (القرار بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ ، م ٣) .

ومن ذلك أيضا إعفاء مرتبات ومعاشات المهندسين خريجى كلية غوردون (جامعة الخرطوم الآن)، الذين يعملون فى خدمة مصلحة الرى المصرى بالسودان فى تاريخ سابق على ١١ أبريل سنة ١٩٣٦ من ضريبة المرتبات والأجور ، وذلك اعتبارا من ٢٩ يوليه سنة ١٩٥١ (القرار بقانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٦٣)[٣] .

ومن ذلك إعفاء المنحة التى تصرف للضباط وضباط الشرف والمتطوعين من ضباط الصف والعساكر ... إلخ عند انتهاء خدمة أحدهم لأى سبب من الأسباب والتى تعادل ما كان يتقاضاه من راتب وتعويضات عن شهر ، (وعن ثلاثة أشهر

---

(١) راجع الفقرة ٤٩٢ (حـ) ، ص ٥٤٥ ، فيما سبق .

(٢) وسمح بخصم التبرعات مهما بلغت من وعاء ضريبة الأرباح التجارية راجع الهامش (١) ص ٤٤٠ فيما سبق .

(٣) وإلى جانب ذلك أعفيت المرتبات والمعاشات المشار إليها من رسوم الدمغة المقررة بمقتضى القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ والقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، وذلك إعتباراً من ٢٩ يوليه سنة ١٩٥١ أيضا .

في حالة الوفاة وهو فى الخدمة ، وثلاثة أمثال المعاش فى حالة وفاة صاحب المعاش) (القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٤ م٣) .

§ ٣ — الاعفاءات المقررة للحد الأدنى للدخل وللاعباء العائلية

٤٩٥ — قرر المشرع لممولى هذه الضريبة الإعفاءات نفسها التى قررها لممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية الخاصة بالحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية ،فقد نصت المادة ٦٣ (المعدلة بالقرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ ، م ٣) فى فقراتها ٢ و ٣ و ٤ على ما يأتى : « ويعفى من الضريبة كل ممول لايزيد مجموع ما يستولى عليه من الإيرادات المبينة أنواعها فى المادة ٦١ على ١٥٠ جنيها .

«فاذا كان متزوجا ولايعول أولادا يكون حد الاعفاء له ٢٠٠ جنيه .

وإذا كان غير متزوج ويعول ولدا أو أولادا يكون حد الإعفاء له ٢٣٠ جنيها .

وإذا كان متزوجا ويعول ولدا أو أولادا فيكون حد الاعفاء له ٢٥٠ جنيها .

« وإذا كان صافى الإيراد السنوى يتجاوز حد الإعفاءات المختلفة السابقة الذكر دون أن يزيد على مثليها ، فلا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد على ذلك الحد ، فإن تجاوز صافى الإيراد مثلى حدود الإعفاء فان الممول لايستفيد من الإعفاء بشرط ألا يقل ما يبقى له بعد تأدية الضريبة عما يبقى للممول الذى يقل عنه إيراداً» .

وكانت حدود الإعفاء ، قبل تعديل المادة ٦٣ بمقتضى القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ كالآتى : ١٠٠ و ١٢٠ و ١٣٠ و ١٥٠ جنيها للأعزب ، والمتزوج دون أولاد ، وذى الأولاد دون زوجة ، وذى الزوجة والأولاد على التوالى ، وسرى التعديل ابتداء من أول أغسطس سنة ١٩٦٠ (١) .

---

(١) كان الاعفاء عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، قاصراً على الحد الأدنى للدخل دون الأعباء العائلية وكان حده ستين جنيها ، فقد كان نص الفقرتين ٢ و ٣ من المادة ٦٣ عند صدور القانون كالآتى : « ويعفى من الضريبة كل ممول لا يزيد مجموع ما يستولى عليه من الايرادات المبينة أنواعها فى المادة ٦١ من هذا القانون على ستين جنيها ، فاذا زاد هذا المجموع على ذلك ولم يتجاوز مائة وعشرين جنيها استبعد منه ستون جنيها وربطت الضريبة على الباقى — ولا يستفيد من هذا الاعفاء أى ممول يتجاوز مجموع ما يستولى عليه من الايرادات سالفة الذكر مائة وعشرين جنيها سنويا » . بهذا كان الاعفاء هنا يختلف عن الاعفاء بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (راجع الفقرة ٤٢٤ وما بعدها ، ص ٤٦٤ وما بعدها فيما سبق) ، ثم سوى =

وينظر عند تطبيق حدود الإعفاء للأعباء العائلية إلى حالة الممول الاجتماعية وقت حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، وهى وضع الإيراد تحت تصرف الممول[1].

ويلاحظ أن الإعفاء المقرر للممول عن زوجته هو الزوجية فى ذاتها وتابع لقيامها ، فادام الممول متزوجا فانه يتمتع بالإعفاء المقرر للزواج ، دون نظر إلى حالة الزوجة المالية . ولا يتعدد بتعدد الزوجات، لأنه غير مقرر للزوجة وإنما للممول باعتباره متزوجا .

أما الإعفاء المقرر عن الأولاد فقد جاء النص عليه، كالإعفاء فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، مطلقاً دون قيد أو شرط، وعلى خلاف ماسنراه بالنسبة إلى الضريبة العامة على الإيراد ، حيث وضع المشرع قيودا معينة يجب توافرها حتى يمكن للممول أن يتمتع بالإعفاء المقرر للأولاد (القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ م ١٠) . فالعبرة هنا بالإعالة الفعلية وحدها ، والأمر فى ذلك متروك لإقرار الممول ، إلا إذا اثبتت مصلحة الضرائب أن الممول لايعول أولاده .

وإذا تغيرت الحالة الاجتماعية للممول ، عدل الإعفاء بما يتفق والتغيير من وقت حدوثه .

المبحث الثالث

أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة

٤٩٦ — بينت المادة ٦١ من القانون بشقيها الإيرادات التى تخضع للضريبة ، وهى .

= المشرع بين الاعفاء فى الضريبتين عندما عدل القانون فى سنة ١٩٥٠ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الذى سرت تعديلاته من أول أكتوبر سنة ١٩٥٠ .

(١) راجع التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب ، رقم ٣ على المادة ٦٣ من القانون .

المرتبات وما فى حكمها والماهيات والمكافآت والأجور والمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة، التى تدفعها الحكومة والمصالح العامة (والمؤسسات والهيئات العامة) والمجالس المحلية والمصارف والشركات والهيئات الخاصة والأفراد بالشروط السابقة .

وهذه الإيرادات تخضع للضريبة مهما كانت أشكالها أو صورها : سواء أكانت فى صورة مرتب ثابت ، أونسبة مئوية من الربح أو رقم الأعمال أورقم المبيعات ، أو جزء منها فىصورة مرتب ثابت ، والآخر فى صورة نسبة مئوية مما ذكر ، أو غير ذلك .

ولا يهم فى هذا الشأن أن تكون الإيرادات المشار إليها مدفوعة نقدا أم عينا ، من صاحب العمل أو من شخص آخر غيره . كما لا يهم أن يكون الدفع كل يوم أو كل أسبوع أو كل شهر أو كل بضعة أشهر أو كل سنة، أو حتى بالقطعة. وكل إيراد لا يدخل تحت أحد الأنواع السابقة لاتسرى عليه هذه الضريبة، وسنبين فيما يلى المقصود بكل نوع منها .

المطلب الاول

المرتبات والماهيات والأجور

٤٩٧ — المرتبات والماهيات والأجور إيرادات دورية متجددة ، تدفع فى الأصل نظير عمل حاضر ، يقدمه صاحب الإيراد لهيئة أو لفرد معين ، تقوم بينه وبين صاحب الإيراد علاقة تبعية ، نتيجة إرتباطهما برابطة عقد عمل ، أو شغل صاحب الإيراد لمركز تنظيمى بالنسبة للموظف العام .

وقد جرى العرف على إطلاق لفظ مرتبات على مايدفع عادة كل شهر للعاملين (الموظفين) مقابل عمل يغلب فيه الجهد العقلى، وكلمة الماهيات على مايدفع بصفة

دورية للعاملين (المستخدمين) فى المحلات التجارية والمنشآت والهيئات الخاصة ، وكثيرا ما تستعمل كل من الكلمتين مكان الأخرى ، كما أن المرتب قد يدفع دون أن يقابله عمـــل ما .

أما الأجور فتطلق على ما يدفع للعمال فى فترات متقاربة عادة ، كيوم أو أسبوع أو خمسة عشر يوما ، مقابل عمل يغلب فيه الجهد البدنى . والتفرقة بين المرتبات والماهيات والأجور ليست لها أهمية عملية ، إذ أخضعها القانون كلها لضريبة واحدة .

٤٩٨ – **الأتعاب المحررة** : يجب عدم الخلط بين المرتبات والماهيات والأجور من جهة ، وبين الأتعاب المحددة من جهة أخرى ، وهى التى يجوز الاتفاق عليها مقدما مقابل خدمات معينة ، وأساس التفرقة بينها هو العلاقة التى تربط صاحب الإيراد برب العمل . فاذا استخدم أحد البنوك أحد المحامين كرئيس لقلم قضاياه ولمباشرة الدعاوى التى ترفع منه أو عليه مقابل مبلغ ٢٠٠ جنيه مثلا فى الشهر فهو مرتب يخضع لضريبة المرتبات ، إذ يرتبط المحامى بالبنك برابطة عقد العمل . أما إذا أحال البنك عليه بمكتبه قضاياه لمباشرتها نظير هـذا المبلغ شهريا ، فهو أتعاب تدخل ضمن إيرادات المحامى التى تخضع لضريبة المهن الحرة ، إذ يحتفظ المحامى باستقلاله تجاه البنك .

٤٩٩ – **الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية** – كذلك يجب عدم الخلط بين المرتبات والأجور وبين الإيرادات التى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . فالأولى نتاج للعمل البحت ، أما الثانية فنتاج للعمل ورأس المال معا ، والذى يميز بين النوعين هو — هنا أيضا — العلاقة التى تربط صاحب الإيراد برب العمل ، فاذا كانت علاقة عقد عمل ، خضع الإيراد لضريبة

المرتبات والأجور ، كما سبق . أما إذا كانت علاقة شـــركة فان الإيراد يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية (١) .

المطلب الثانى

المـــكافآت

٥٠٠ — يطلق لفظ المكافآت فى الأصل على المبالغ الإضافية التى تدفع للعاملين (الموظف أو المستخدم أو العامل) علاوة على المرتب أو الأجر، مقابل أعمال أو أعباء إضافية ، كمكافآت ساعات العمل الإضافية .

كذلك يطلق لفظ المكافآت على المبالغ التى تدفع لأشخاص لا يتقاضون فى الأصل مرتبات ، مقـابل أعمال ذات طبيعة خاصة ، كمكافآت أعضاء المجالس النيابية ، ومقابل الحضور الذى يدفع لأعضاء المعاهد والمجامع العلمية أو الأدبية أو اللغوية أو اللجان الحكومية، أو أية هيئة لا تخضع توزيعاتها للضريبة على إيراد القيم المنقولة (٢) .

---

(١) راجع الفقرة ١٩٤ ، ص ١٨٢ ، فيما سبق .

(٢) سبق أن ذكرنا (الفقرة ١٩٩ ، ص ١٩٢ ، فيما سبق) أن المشرع يخضع مكافآت أعضاء مجالس إدارة شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص. للضريبة على إيرادات القيم المنقولة وليس للضريبة على المرتبات والأجور والمعاشات ، وذلك فيما عدا ما يحصل عليـه الأعضاء المنتدبون مقابل عملهم الادارى الذى يخضع للضريبة على المرتبات بشروط بيناها. ويرى البعض أن ما يستولى عليه أعضاء مجالس إدارة الشركات الأجنبية التى ليس لها فروع بمصر ، والذين لهم محال إقامة فى مصر يخضع لضريبـة المرتبات والأجور ، وبنوا ذلك على أن الأصل فى مكافآت أعضاء مجالس إدارة الشركات أنها نتاج للعمل وتخضع لضريبـة المرتبات والأجور ، إلا إذا نص المشرع على خلاف ذلك ، وأن المـادة ٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ نصت على اخضاع ما يستولى عليه المصريون أو الأجانب المستوطنون أو المقيمون عادة فى مصر من «أرباح» و « فوائد » و «استهلاكات » الشركات الأجنبية الكائن مركزها بالخارج، للضريبة على إيرادات —

ولكى تخضع المكافآت للضريبة فى هذه الحالة يجب أن تتصف بطبيعتها بصفة الدورية ، وهى الصفة التى تتصف بها جميع المبالغ الواردة فى المادة ٦١ التى تتخذ منها ضريبة المرتبات والأجور والمعاشات وعاء لها فى سريانها .

المطلب الثالث
ما فى حكم المرتبات

٥٠١ — أضيفت عبارة « وما فى حكمها » بعد كلمة المرتبات إلى نص المادة ٦١ من القانون ، عند مناقشتها فى مجلس الشيوخ لتكون المادة شاملة ، وبذلك تسرى الضريبة على كل المدفوعات الدورية التى تتخذ شكل مرتب ، وإن لم تكن مقابل عمل أو خدمة فى الحاضر أو الماضى ، بشرط ألا تكون دخلا لرأس مال (إذ تخضع للضريبة على إيراد الثروة المنقولة) ، أو لنشاط تجارى أو صناعى (إذ تخضع لضريبة الأرباح التجارية) ، أو لمهنة حرة (إذ تخضع لضريبة المهن الحرة) ، ومن هذا القبيل : (١) .

= القيم المنقولة ، ولم يرد بها ذكر « المكافآت » ، وعلى ذلك تسرى عليها القاعدة الأصلية وتخضع لضريبة المرتبات والأجور ، وقد أخذت بهذا الرأى مصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية رقم ٤ على المادة ٦١ من القانون). على أن هذا الرأى لايخلو من النقد إذ أن المكافآت المشار إليها تسرى عليها الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بمقتضى الفقرة « رابعا » من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، لأن هذه الفقرة لم تفرق بين المكافآت التى تدفعها الشركات المصرية والشركات الأجنبية الكائن مركزها بمصر أو لها فروع بمصر ، وبين المكافآت التى تدفعها الشركات الأجنبية الكائن مركزها بالخارج وليس لها فروع بمصر .

(١) النفقات الشرعيـــة : النفقة المقررة شرعا للزوجة أو الأولاد لا تخضع للضريبة على المرتبات ، ولو أنها مدفوعات دورية تتخذ شكل المرتبات ، وذلك سواء أكان أداؤها بالتراضى أم بحكم القاضى ، لأنها لا تعدو أن تكون نوعا من تصرف صاحب الايراد فى إيراده ، وتوزيعه على مختلف الأعباء الملقاة على عاتقه . وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى (كتاب دورى رقم ١٢ بتاريخ ٢٦ ديسمبر سنة ١٩٤٠ ثم أصدرت مصلحة الضرائب بعد ذلك تعليمات =

(١) الإحسانات والإعانات والهبات متى كانت منتظمة ودورية ،كالإحسانات التي تدفعها وزارة الأوقاف لبعض فقراء مكة والمدينة. أما إذا دفعت بصفة عرضية فلا تخضع للضريبة لأنها لا تكون في حكم المرتبات .

(٢) الاستحقاق في الوقف ، متى كان معين المقدار ويدفع إلى المستحق دوريا.

(٣) صافي أجر النظر على الوقف .

(٤) تعويضات الفصل ، فإذا فصل عامل قبل نهاية مدة العقد،وعوضه صاحب العمل عن ذلك بمكافأة تعادل مرتبه عن المدة الباقية ولتكن ثلاثة شهور مثلا ، خضعت هذه المكافأة للضريبة ، لأنها عبارة عن الاستيلاء مقدما على المرتب الشهري عن تلك الأشهر الثلاثة، كذلك يخضع للضريبة المبلغ الذي يدفع للعامل عند فصله ليقوم مقام الإعلان السابق ، تطبيقاً لنصوص عقد العمل .

أما مكافأة ترك الخدمة التي تحسب على أساس المرتب عن عدد من الشهور، فلا تخضع للضريبة ، لأنها تعتبر رأس مال ، ولا يفقدها حسابها على هذا النحو طبيعتها [١] .

= تفسيرية رقم ٢ على المادة ٦١ ، عممت فيها هذا الحكم ولم تقصره على النفقةالمقررة للزوجة أوالأولاد) . ويخضع بعض الكتاب النفقة المقررة لزوجة الموظف وأولاده لضريبة المرتبات إذا كانت مقررة بحكم القاضي ، أما إذا كانت مدفوعة بالتراضي فلا يخضعونها لهذه الضريبة ، إلا إذا كانت الزوجة أو الأولاد يعيشون معيشة مستقلة ، منفصلين عن الزوج أو الأب ، ويستندون في ذلك إلى وجود شخصيتين قانونيتين مستقلتين ، تحصل كل منهما على إيراد دوري بمقتضى التزام قانوني . أما النفقة المقررة لغير الزوجة والأولاد من الأقارب فيخضعونها للضريبة سواء أكانت مرتبة بالتراضي أم بحكم القاضي .

(١) يعزز هذا الرأي ما جاء بمناقشة اللجنة المالية بمجلس الشيوخ والتي انتهت فيها إلى أن اللجنة والحكومة متفقتان على أن كلمة « المكافآت » الواردة في المادة ٦١ لا يقصد بها المكافآت التي يستولى عليها الموظفون في الحكومة والهيئات غير الحكومية دفعة واحدة إذا ما تركوا الخدمة.

وقد أفتى مجلس الدولة بأن المكافاة التي قد تصرف إلى الموظف بمناسبة اعتزال خدمة =

(٥) الوهبات أو الحلوان (البقشيش) التى يتقاضاها موظفو ومستخدمو وعمال المحال العامة كالمقاهى والفنادق ودور اللهو وكذلك المستشفيات وهى تخضع للضريبة وإن كانت من المدفوعات غير المباشرة ، لأنه لا يشترط فى المرتبات والأجور أن يدفعها صاحب العمل نفسه ، كما سبق القول .

(٦) العمولة التى يحصل عليها المشتغلون والمشتغلات بدور اللهو ، علاوة على أجورهم المحددة فى عقود العمل .

(٧) إيرادات الجلابين (الرميزيية) فى بورصة الأوراق المالية من عملهم هذا ، باعتبارهم أجراء يعملون لدى سماسرة هذه البورصة .

المطلب الرابع

المعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة

٥٠٢ — المعاش : مرتب مخفض يصرف للموظف عند تركه العمل ، ولزوجته وأولاده بعد وفاته . ومصدر المعاشات القوانين واللوائح غالباً والتعاقد أحياناً ، وتسرى عليها الضريبة سواء أكانت مدنية أم عسكرية ، وسواء منحتها

= الحكومة على أساس ضم سنتين إلى مدة خدمته ، وهى عبارة عن الفرق بين الماهية والمعاش عن السنتين ، لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور ، لأنها تعتبر فى الحقيقة مكافأة عن ترك الخدمة ، وخصوصا إذا صرف هذا الفرق دفعة واحدة وأصبح حكمه حكم رأس المال (فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بجلسة ١٢ — ١١ — ١٩٥٥) وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم ١٥ على المادة ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — صدرت بتاريخ ٢٢ فبراير سنة ١٩٥٦) على أنه يلاحظ أن الأصل فى هذا المبلغ أنه مرتب دورى يدفع شهريا لمدة سنتين وأن دفعه مرة واحدة لا يزيل عنه صفة المرتب الدورى ، ولذا ينبغى اخضاعه لضريبة المرتبات ، على عكس رأى مجلس الدولة .

الدولة أو هيئة عامة أو خاصة أو أحد الأفراد ، ما لم يكن هناك نص يقضى بإعفائها ، ومن هذا القبيل : (١) .

(ا) ما نصت عليه المادة ٢٢ من قانون التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٠ من إعفاء الأموال التى تؤدى من صندوق التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين ، وفقا لأحكامه ، إلى المستخدم أو العامل أو المستحقين عنه من الخضوع للرسوم والضرائب بسائر أنواعها ، ومن بينها بطبيعة الحال ضريبة المرتبات والأجور على المعاشات التى تقرر طبقا لأحكامه . وعمل بهذا النص إبتداء من أول مايو سنة ١٩٦٠ (م ٦ من القرار بقانون المشار إليه) .

(ب) وما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ٦٢ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣ ، من إعفاء المعاشات التى يؤديها صندوق التأمين والمعاشات ،

---

(١) نصت المادة ٢ من القرار بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ على أنه فى حالة وفاة صاحب معاش تستمر الجهة التى كانت تصرف معاشه فى صرف المعاش الشهرى الذى كان يصرف إليه، بافتراض عدم وفاته ، وذلك عن الشهر الذى حدثت فيه الوفاة والشهرين التاليين له ، فى المواعيد المقررة لصرف المعاشات ، إلى شخص واحد يعينه صاحب المعاش. فاذا لم يعين أحدا صرف إلى الأرملة إن وجدت ، وقررت اعتبار المبالغ المذكورة منحة ، لا يجوز استردادها من المعاشات أو المكافآت المستحقة للمستفيدين عن صاحب المعاش ، وأعفتها من الضرائب والرسوم بكافة أنواعها . وقررت عدم جواز الحجز عليها إطلاقا . وسرى ذلك من أول يناير سنة ١٩٦٢ ، تاريخ نشر القرار بقانون المذكور والعمل به (م ٦ منه) .

كذلك أعفى القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٤ ، فيما أعفاه ، من الضرائب والرسوم بجميع أنواعها مبلغ المنحة التى قرر صرفها عند وفاة صاحب المعاش من الضباط وضباط الشرف والمتطوعين من ضباط الصف والعساكر ومجددى الخدمة منهم ، للمستحقين عنه ، بواقع ثلاثة أمثال معاشه الشهرى وما يضاف إليه من علاوات ، وذلك من ٢٣ مارس سنة ١٩٦٤ تاريخ نشر القرار بقانون المذكور والعمل به (م ٤ منه) .

وما يضاف إليها من علاوات أو إعانات من الخضوع للضرائب والرسوم (فيما عدا الضريبة العامة على الإيراد المفروضة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩). ويسرى هذا الإعفاء على ما يصرف من تلك المبالغ إلى ورثه المستحقين عن المنتفع أو صاحب المعاش. بهذا النص أعفيت من ضريبة المرتبات والأجور، المعاشات المقررة طبقا لأحكام القانون المذكور، كما أعفيت المعاشات المقررة طبقا لأحكام القانون رقم ٥ لسنة ١٩٠٩، والمرسوم بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٢٩، ولائحة التقاعد للعلماء المدرسين والعلماء الموظفين فى الأزهر، المعدلة بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٥٤ (م ٣ من القرار بقانون المشار إليه). وسرى هذا الإعفاء إبتداء من أول أغسطس سنة ١٩٦٣ (م ٨).

(حـ) وما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ١١٢ من قانون المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض للقوات المسلحة، الصادر بالقرار بقانون رقم ١١٦ لسنة ١٩٦٤، من إعفاء المعاشات التى تؤدى بموجبه، وما يضاف إليها من علاوات أو إعانات، من الخضوع للضرائب والرسوم، فيما عدا الضريبة العامة على الإيراد المفروضة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩، ويسرى هذا الإعفاء إيضا بالنسبة إلى ما يصرف من تلك المبالغ إلى ورثة المستحقين عن المنتفع أو صاحب المعاش. بهذا النص أعفيت من ضريبة المرتبات والأجور، المعاشات المقررة طبقا لأحكام القانون المشار إليه، وذلك إبتداء من أول أغسطس سنة ١٩٦٣. (م ٣)

(ى) وما نصت عليه المادة الأولى من القرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٦٤ من إعفاء المعاشات (وكذا ما يضاف إليها من إعانات) المقررة بمقتضى القوانين التى نص عليها فى ديباجته (١)، من الخضوع للضرائب والرسوم بكافة أنواعها

(١) فيما يلى القوانين المشار إليها :

(ومن بينها ضريبة المرتبات والأجور ، بطبيعة الحال) فيما عدا الضريبة العامة على الإيراد المفروضة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ . ويسرى هذا الإعفاء إعتباراً من أول أغسطس سنة ١٩٦٣ (م ٣ من القرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٦٤) .

(هـ) أعفت المادة ١٠٢ من قانون التأمينات الاجتماعية ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ ، المعاشات المستحقة تطبيقا لأحكامه، من الخضوع

= (أولا) القانون رقم ٥ لسنة ١٩٠٩ ، والمرسوم بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٢٩ ، الخاصان بالمعاشات المدنية ، والمرسوم بقانون رقم ٣١٦ لسنة ١٩٥٢ ، بانشاء صندوق للتأمين وآخر للادخار والمعاشات، والقوانين المعدلة له، وقرار مجلس الوزراء الصادر في ١٩٤٤/١٢/١٧ ، المتضمن صرف إعانة علاوة على المكافأة للمعاملين بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٠٩ .

(ثانيا) القانون رقم ٢٨ لسنة ١٩١٣، والمرسوم بقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٣٠، الخاصان بالمعاشات العسكرية ، والقانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٤٨ ، الخاص بمعاشات الضباط الطيارين ، والقرارات بقوانين : رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٧ فى شأن شروط الخدمة والترقية لضباط القوات المسلحة ، و ١٥٠ لسنة ١٩٥٧ فى شأن المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لضباط القوات المسلحة، و٢٣٢ لسنة ١٩٥٩ فى شأن شروط الخدمة والترقية لضباط القوات المسلحة والقوانين المعدلة له، و٢٣٣ لسنة ١٩٥٩ فى شأن المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لضباط القوات المسلحة والقوانين المعدلة له ، و ٢٣٤ لسنة ١٩٥٩ فى شأن خدمة الضباط الاحتياط بالقوات المسلحة ؛ و ٢٣٥ لسنة ١٩٥٩ فى شأن شروط الخدمة والترقية لضباط الشرف والمساعدين وضباط الصف والعساكر بالقوات المسلحة والقوانين المعدلة له ، و ٢٣٦ لسنة ١٩٥٩ فى شأن المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لضباط الشرف والمساعدين وضباط الصف والعساكر بالقوات المسلحة والقوانين المعدلة له ، وقرارا مجلس الوزراء بتاريخ ١٩٢٨/٥/١٥ المتضمن كيفية معاملة المتطوعين ومجددى الخدمة من حيث المكافأة ، و ١٩٥١/١٠/١٤ بشأن معاملة مصابى ومستشهدى قوات المظلات بقرار ١٩٥٠/٦/١٨ .

(ثالثا) القانون رقم ٢٨٦ لسنة ١٩٥٦ بشأن المعاشات التى تصرف لأسر الشهداء والمفقودين أثناء العمليات الحربية والقوانين المعدلة له ، والقرارات بقوانين رقم ٤٠ لسنة ١٩٥٨ فى شأن المعاشات والتعويضات التى تمنح للمصابين أثناء وبسبب العمليات الحربية و٧١ لسنة ١٩٦٤ فى شأن منح معاشات ومكافآت استثنائية، وقرار مجلس الوزراء الصادر فى ١٩٥٠/٦/١٨ فى شأن معاشات وتعويضات مصابى ومستشهدى حملة فلسطين .

للضرائب والرسوم بسائر أنواعها (ومن بينها ضريبة المرتبات والأجور) ، وذلك إبتداء من أول أغسطس سنة ١٩٥٩ .

(و) كذلك نصت المادة ١٢١ من قانون التأمينات الاجتماعية الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ ، والذى حل محل قانون سنة ١٩٥٩ المشار إليه ، على إعفاء المعاشات التى تؤديها هيئة التأمينات الاجتماعية من الضرائب والرسوم بجميع أنواعها ، فيما عدا الضريبة العامة على الإيراد ، بهذا تعفى المعاشات المشار إليها من ضريبة المرتبات والأجور ، وذلك من أول أبريل سنة ١٩٦٤ (م ٩ من القرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ المذكور) .

فيما عدا الإعفاءات السابق ذكرها ، وما قد يصدر قانون بإعفائه، تسرى على المعاشات ضريبة المرتبات والأجور .

٥٠٢ م — الإيراد المرتب لمدى الحياة: مصدره التعاقد غالباً ، وهو يستمر ما بقى الشخص المرتب الإيراد مدى حياته حياً ، وهو قد يكون بعوض كما إذا رتب مقابل مال ثابت أو منقول ، أو بغير عوض كما إذا رتب بهبة أو وصية ، وقد يكون المقصود منه دفع نفقة أو تعويض أو غير ذلك ، وقد يرتب لمصلحة شخص ثالث ، وقد يكون نقدياً أو عينياً . أما الملتزم بدفع الإيراد فقد يكون الدولة أو هيئة عامة أو خاصة أو فرداً ، وتسرى الضريبة عليه أياً كان مصدره أو شكله أو الباعث عليه ، متى كان مرتباً فى دفعات دورية .

وليس للتفرقة بين المعاش والإيراد المرتب لمدى الحياة أهمية من حيث الضريبة ، إذ أخضعهما المشرع لنفس الضريبة .

المبحث الرابع

تحديد المبلغ الذى تسرى عليه الضريبة

لتحديد المبلغ الذى تسرى عليه الضريبة يضم معاً جميع ما يستولى عليه المكلف، ثم يخصم من المجموع بعض المبالغ .

المطلب الاول

المبالغ التى تضم معا لتكوين الإيراد الإجمالى

٥٠٣ — يضم جميع ما يستولى عليه المكلف من مرتبات وماهيات ومكافآت وأجور ومعاشات وإيرادات مرتبة لمدى الحياة من جميع المصادر ، ويضاف إلى المجموع ما قد يكون ممنوحا له من مزايا نقدية أو عينية ، وبناء على ذلك إذا كان المكلف يحصل على مرتب ومكافأة فلا تحسب الضريبة على كل مبلغ على حدة، وإنما تحسب على مجموعهما ، ذلك أن سعر الضريبة تصاعدى ، وأن الممول يمنح إعفاء للحد الأدنى للمعيشة وللأعباء العائلية ، بشرط ألا يجاوز مجموع ما يحصل عليه من إيرادات مثلى حدود الإعفاء .

§ ١ — المزايا النقدية

٥٠٤ — تشمل المزايا النقدية كل ما يستولى عليه المكلف من المبالغ النقدية بصفة تبعيه على أية صورة كانت ، وبأى اسم سميت ، سواء أكانت دورية أم عرضية ، مدفوعة من صاحب العمل نفسه أو من عملائه . ومثلها مكافآت آخر السنة ، والجوائز والهبات والهدايا التى تعطى فى مناسبات الزواج والأعياد والميلاد وغيرها ، والعمولة على المبيعات ، ومكافآت الخدمة الخاصة ، كالتى كانت تدفع لرجال البوليس عند سيرهم فى الجنازات ، والمبالغ التى كانت تدفعها المنشآت الكبرى لمديريها ورؤساء الأقسام بها دون إطلاع مستخدمى صرف الماهيات عليها والمعروفة باسم « المظاريف » ، وإعانة غلاء المعيشة ، وبدل الاغتراب أو الإقامة أو العدوى وبدل العيادة للأطباء ، ومرتب التفتيش (١) وبدل التفرغ

---

(١) وذلك فيما عدا مرتب التفتيش عن المدة من أول يونيه سنة ١٩٤٨ إلى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٩ إذا كان لم تؤد عنه الضريبة ، فقد أعفاه القرار بقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٦٠ منها — ومرتب التفتيش المشار إليه فى المتن هو المرتب الممنوح للمهندسين بمقتضى قرار مجلس الوزراء بتاريخ ٣٠ مايو سنة ١٩٤٨ .

للمهندسين، وبدل السيارة لوكلاء الوزارات[١] ومنحة مرتب العشرة أيام أو أكثر التي تصرف لموظفي وعمال الحكومة في بعض المناسبات كمناسبة عيد الاضحى[٢]، وبالاختصار كل مبلغ مقرر للصرف منه على شئون الموظف الخاصة وليس على شئون الوظيفة. فلا تعتبر مزية ولا تخضع للضريبة المبالغ التي تعطى للموظف مقابل نفقات مباشرة أعمال الوظيفة[٣]، كبدل السفر ومصاريف الانتقال[٤]. وبدل الكساء بالنسبة لرجال الجيش والبوليس وسعاة المصالح والمصارف والشركات. لأنهم مضطرون لارتداء ملابس خاصة[٥]، كذلك لا تسرى الضريبة على فرق خفض الجنيه المصري الذي يتقاضاه الممثلون السياسيون والقنصليون، ورجال وزارة التربية والتعليم ووزارة التعليم العالي الموظفون في الخارج وجميع الموظفين المصريين الذين يعملون في الخارج ويعاملون معاملة رجال السلك السياسي والقنصلي[٦]. وإذا

---

(١) المقصود به البدل النقدي الذي قرره مجلس الوزراء بتاريخ ٨ نوفمبر سنة ١٩٥١ لوكلاء الوزارات والوكلاء المساعدين ومن يتقاضون مرتبا مساويا لمرتب وكيل الوزارة أو أكثر منه، مقابل سحب السيارات التي كانت مخصصة لهم، وهو يخضع لهذه الضريبة، بصفته ميزة نقدية، إذ أنه يصرف للموظف كاملا مدة أجازته أو انتدابه للقيام بمهمة رسمية في الخارج، مما يدل على أنه مقرر للموظف نفسه، وليس للوظيفة. وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي بعد أن كانت لا تخضع هذا المبلغ للضريبة في مبدأ الأمر (أنظر تعليمات تفسيرية رقم ٢ على المادة ٦٢ من القانون).

(٢) كتاب دوري رقم ٤٣ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ١٨/٧/١٩٦٢، لمصلحة الضرائب.

(٣) وهذا سواء أكان الموظف ملزما بتقديم كشف حساب عن هذه المبالغ أم لا، ذلك أن وجود كشف حساب أو عدم وجوده مسألة إجراءات إدارية، لا تغير من طبيعة المبلغ المنصرف.

(٤) ومن هذا القبيل أيضا علاوة الإقليم التي كانت مقررة للموظفين المنتدبين بين إقليمي الجمهورية (مصر وسورية) أيام الوحدة، لأنها تعد بمثابة بدل سفر مقرر لمواجهة النفقات الفعلية التي يقتضيها ندب الموظف من أحد الاقليمين إلى الآخر. سواء لأداء مهمة، أو لشغل وظيفة. (تعليمات تفسيرية رقم ٩ على المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، من مصلحة الضرائب).

(٥) لا يشترط أن يكون البدل الممنوح في حدود ما تستلزمه أعمال الوظيفة.

(٦) فرق خفض الجنيه المصري تقرر رغبة في الابقاء على وحدات العملة الأجنبية التي كان

تحمل صاحب العمل ضريبة المرتبات عن الموظف أو العامل عدت مزية تخضع بدورها للضريبة على المرتبات (١) ، كذلك تعتبر مزية أقساط التأمين على حياة العامل التى يدفعها صاحب العمل ، كل ذلك ما لم يكن هناك نص صريح بإخضاع المبلغ للضريبة ، ومن هذا القبيل القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ بتعديل أحكام المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى أضاف إلى المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات والأجور بدل التمثيل وبدل الاستقبال وبدل الحضور (٢).

= يتقاضاها الممثلون السياسيون والقنصليون ورجال وزارة التربية والتعليم الموظفون فى الخارج، وبصفة عامة جميع الموظفين المصريين الذين يعملون فى الخارج ويعاملون معاملة رجال السلكين السياسى والقنصلى (قرارى مجلس الوزراء بتاريخ ١٩ سبتمبر سنة ١٩٤٩ و ١٨ يوليه سنة ١٩٥٥ وقرار رئيس الجمهورية رقم ٨١ لسنة ١٩٥٦ بتاريخ ١٣ أغسطس سنة ١٩٥٦). وقد افتت الجمعية العمومية للقسم الاستشارى لمجلس الدولة بأن هذا الفرق يعتبر تعويضا لهؤلاء الموظفين وبالتالى لا تسرى عليه ضريبة المرتبات والأجور (فتوى رقم ٨١ بتاريخ ١٠/١٢/١٩٥٥ مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة ، نصف السنة التاسعة والسنة العاشرة ، رقم ٣٣ ، ص ٥٥) .

راجع تعليمات تفسيرية رقم ١٦ على المادة ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ٢ فبراير سنة ١٩٥٧ ، لمصلحة الضرائب لبيان من يشملهم هذا الحكم من الموظفين .

(١) حكمت محكمة إستئناف القاهرة فى ٣١/١/١٩٦٣ ، فى الاستئناف رقم ٢٨١ لسنة ٧٩ قضائية ، بأنه إذا دفعت المنشأة ضريبة كسب العمل وتحملتها عن موظفيها فانها تعتبر تكاليفا على الدخل من ناحية ، وتعتبر فى ذات الوقت ميزة عينية للموظفين من ناحية أخرى ، تضاف إلى مرتباتهم الأصلية وتعاد تسوية الضريبة عليها من جديد (المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٥٩) .

(٢) وذلك ابتداء من أول أغسطس سنة ١٩٦٠ (انظر المادة ٦ من القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠) وقد أخضع المشرع بدل التمثيل وبدل الاستقبال وبدل الحضور للضريبة على المرتبات ، حتى لا تنفرد تلك الضريبة باعفاء إيرادات يجب أن تصيبها الضريبة باعتبارها فى حقيقة الأمر دخلا للممول (المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ المذكور) وكانت مصلحة الضرائب لا تخضعها لتلك الضريبة على اعتبار أنها ليست ميزة للموظف الذى يتقاضاها (تعليمات تفسيرية رقم ٨ على المادة ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) ، على أن راتب طبيعة العمل المقرر ، بمقتضى القرار الجمهورى رقم ٢١٨٢ لسنة ١٩٦٢ ، لرجال القضاء ، وأعضاء النيابة العامة ، والموظفين الذين يشغلون وظائف قضائية بديوان وزارة العدل أو بمحكمة النقض أو بالنيابة العامة ، وللأعضاء الفنيين بمجلس الدولة وإدارة قضايا الحكومة والنيابة الإدارية، لا تسرى عليه الضريبة ، فقد نص القرار الجمهورى رقم ٨١٢ لسنة ١٩٦٣ على صرفه « بالكامل» وذلك إبتداء من السنة المالية ١٩٦٢/١٩٦٣ .

§ ٢ — المزايا العينية

٥٠٥ — المزايا العينية مثل السكن والمياه والنور والوقود والغذاء والكساء، واشتراكات الانتقال على خطوط النقل المشترك (١)، أو وضع سيارة تحت تصرف الموظف لتنقلاته الخاصة ، وهذه المزايا تقدر قيمتها نقدا وتسرى عليها الضريبة سواء أكانت هى كل الإيراد أم كانت ملحقه به . ويشترط فيها أن تكون ممنوحة كمكافأة أصلية أو إضافية عن عمل الموظف ، وليست لمقتضيات العمل نفسه ، وعلى هذا لا تعد مزية عينية ولا تخضع قيمتها للضريبة وضع سيارة تحت تصرف الموظف لأعمال وظيفته الرسمية ، أو إعطائه اشتراكا فى الترام أو السيارات العامة لنفس السبب ، أو وضع تليفون بمنزله لكى يتمكن من أداء واجبات وظيفته ، كذلك الملابس الرسمية التى يجب عليه ارتداؤها أثناء العمل متى كان ذلك مقصورا على مقتضيات العمل فحسب.

٥٠٦ — والأصل فى تقدير المزايا العينية أن يكون بقيمتها الحقيقية، ولكن مصلحة الضرائب تترفق فى بعض الأحوال فى تقديرها . من ذلك أنها تقدر قيمة

---

(١) ومع ذلك أعفى المشرع من الضريبة تصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض ، واستمارات نقل العفش بالمجان ، التى تمنحها الهيئة العامة لشئون سكك حديد مصر لغير الأعمال المصلحية (الفقرة الثانية من المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المضافة بمقتضى القرار بقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٦٠) لأسباب عملية . ذلك أن ما تلقاه الهيئة من صعوبات فى حصر ما يصرف إلى كل موظف أو مستخدم من تصاريح أو تذاكر السفر المجانية أو المخفضة ، وتحديد قيمة المزايا التى عادت عليه هو أو عائلته فى سفرياته غير المتعلقة بشئون الوظيفة ، ليتسنى اضافتها إلى مرتبة أو أجره السنوى، وتحديد الضريبة المستحقة على المجموع، حال دون حساب هذه المزايا ضمن وعاء الضريبة منذ تاريخ العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ولذلك صدر القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٥٨ معدلا لأحكام المادتين ٦٣ و ٦٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بأن اخضع تصاريح وتذاكر السفر المجانية المشار إليها الضريبة بمعدل ٥ ٪ من القيمة التى ينصب عليها الخفض ، غير أن الصعوبات المشار إليها لم تختف مما استدعى إصدار القرار بقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٦٠ الذى نص على اعفائها من الضريبة، وعدم تحصيل ما لم يتم تحصيله من الضرائب المذكورة .

المزية العينية للمنازل المملوكة للجهات الحكومية والهيئات العامة ، التي يسكنها مجانا موظفوها ، بالقيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية . وإذا لم تكن خاضعة لهذه الضريبة فبأجر المثل، وإذا كان المتمتع بالمسكن ملزما بالإقامة فيه لأسباب تتصل بصالح العمل فتقدر المزية العينية على أساس ١٠ ٪ من ماهيته أو أجره إذا زادت القيمة الإيجارية أو إيجار المثل عن هذا التقدير، وبالنسبة إلى الموظفين الذين يسكنون منازل مملوكة للحكومة بغير إلزام، ويحاسبون على السكن على أساس ١٥ ٪ من ماهياتهم أو أجرهم حسب القواعد المقررة ، فإن الفرق بين القيمة المحاسب عليها فعلا والقيمة الإيجارية لا تعتبره مصلحة الضرائب ميزة عينية (١) . وبالنسبة لاستهلاك النور والمياه واستعمال الأثاث ومصاريف الكسح (بالنسبة إلى المنازل غير المتصلة بالمجارى العامة) مجانا ، تعتبر القيمة الفعلية لها ميزة إذا أمكن تحديدها. أما إذا لم يمكن تحديدها فتحسب الميزة على أساس ١ ٪ من ماهية الموظف مقابل استهلاك النور، ونصف في المائة من الماهية مقابل استهلاك المياه ، ولو كانت المياه تورد إلى المنزل مجانا . و١ ٪ من قيمة الأثاث مقابل استهلاكه و٢ ٪ من قيمة الإيجار مقابل مصروفات الكسح. هذا بالنسبة للمصالح الحكومية والهيئات العامة ، أما بالنسبة للشركات فإنه إذا دفع الموظف مقابلا لمسكنه وتوابعه كلها أو بعضها وكان مادفعه أقل من القيمة الإيجارية أو أجر المثل (بالنسبة للمنازل المملوكة لرب العمل)، أو أقل من الإيجار المدفوع (بالنسبة للأماكن التي يستأجرها رب العمل ويخصصها لسكنى موظفيه) فإنها تعتبر الفرق ميزة تسرى عليها الضريبة . وبالنسبة لباقي الميزات : النور ، المياه ، استعمال الاثاث، ومصاريف الكسح ، إذا لم تكن معروفة ومفروزة لكل موظف فيمكن تقديرها

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم ١٠ المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بتاريخ ١٩/١٢/١٩٦١ ، من مصلحة الضرائب .

بواقع نصف فى المائة من قيمة الماهية للنور ، ومثلها للمياه ، و ١٠٪ من قيمة الأثاث مقابل استهلاكه، و٢٠٪ من قيمة الإيجار لمصروفات الكسح استرشادا بالنسب التى تجرى عليها المصالح الحكومية ، السابق ذكرها . ولا تعتبر السكن المجانى ميزة إلا إذا كان معدا للموظف وعائلته، أما إذا كان المسكن معدا للموظف فقط (كحجرة أو استراحة للمبيت حتى يتمكن من موالاة عمله) فلا تعده ميزة . ولا تعتبر الغذاء المجانى ميزة عينية إلا إذا قدم بصفة مستمرة، وتقدر قيمته بالتكاليف الفعلية .

المطلب الثانى

المبالغ التى تخصم من الإيراد الإجمالى

٥٠٧ — (١) — احتياطى المعاش أو ما يقابله : تنص الفقرة الأخيرة من المادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ما يأتى : « ويعفى من المبالغ التى تربط عليها الضريبة لموظفى ومستخدمى الحكومة الذين لهم الحق فى المعاش قيمة احتياطى المعاش . وفيما يتعلق بسائر من عداهم من الموظفين والمستخدمين سواء أكانوا فى خدمة الحكومة أم فى خدمة غيرها ٧٫٥ ٪ من قيمة الماهيات أو الأجور » (١) . ذلك أنه عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كان موظفو

(١) لا تستبعد نسبة الـ ٧٫٥ ٪ من أى إيراد آخر غير المرتبات والأجور ، كما لا تستبعد بالنسبة لأجور العمال والمستخدمين باليومية ، لأن لهم نظاما خاصا . وعدم السماح باستبعاد نسبة الـ ٧٫٥ ٪ من أى إيراد آخر غير المرتبات والأجور بالنسبة لغير الموظفين والمستخدمين الذين لهم الحق فى المعاش ، يرجع إلى أن الشارع أراد التسوية بين موظفى الحكومة الذين لهم الحق فى المعاش وبين غيرهم من سائر الموظفين والمستخدمين ، سواء كانوا فى خدمة الحكومة أو غيرها ، حيث لا يسرى حكم الاستقطاع لحساب المعاش على المبالغ التى تعطى لهم علاوة على المرتب الأصلى بأية صفة كانت ، كالمكافآت وبدل التمثيل والإعانات بجميع أنواعها ، كما لا يمتد إلى المزايا العينية أو النقدية إلا إذا كانت ملحوظة . « ولا محل للتحدى فى هذا الخصوص بأن الأجر طبقا لقواعد القانون المدنى يشمل الأجر الأصلى والأضافى » (نقض ٢٩/٤/١٩٦٤ ، الطعن رقم ٢٥٥ لسنة ٢٩ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ٥٦٨) .

على انه عند حساب الضريبة على المرتبات والأجور بالنسبة للموظفين والعمال المعينين بأجور —

الحكومة ومستخدموها فريقين : فريق يتمتع بنظام المعاشات مقابل خصم مبلغ من المرتب أو الأجر (هو احتياطى المعاش) قدره : ٥ ./. بالنسبة للعاملين بقانون رقم ٥ لسنة ١٩٠٩، و٥ر٧ ./. بالنسبة للعاملين بالمرسوم بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٢٩ ، بالنسبة للمدنيين، وبنسب مماثلة بالنسبة للعسكريين ، وهؤلاء يطلق عليهم الموظفون المثبتون. وفريق لا يتمتع بمثل هذا النظام، ويطلق عليهم الموظفون غير المثبتين ، لذا نص القانون على إعفاء احتياطى المعاش من الضريبة بالغاما بلغ بالنسبة للفريق الأول، وإعفاء ٥ر٧ ./. من المرتب أو الأجر بالنسبة للفريق الثانى، حتى يتساوى الفريقان أمام الضريبة . ومنذ قيام الثورة صدرت عدة قوانين متتالية تضع نظما للادخار أو المعاشات لغير المثبتين، كما أدخل نظام التأمين بالنسبة للفريقين ، مقابل اشتراكات تقتطع من المرتب أو الأجر ، وكان كل قانون ينص فيه على خصم الاشتراكات المقتطعة من المرتب أو الأجر الذى تسرى عليه الضريبة(١).

= أو مكافآت « شاملة لإعانة غلاء المعيشة » ، تحسب نسبة الإعفاء المقررة لاحتياطى المعاش على أساس هذه الأجور أو المكافآت دون خصم شيء منها مقابل إعانة غلاء المعيشة ، لأن الأجر الشامل فى هذه الحالة هو فى حقيقته أجر أصلى (فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة بمجلس الدولة رقم ٢٧١٦/٥٢/١٨٣ بتاريخ ١٩٦٣/٤/٢٠) وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم ١٢ للمادة ٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، بتاريخ ١٩٦٣/٦/١٢) .

(١) تبلغ هذه الاشتراكات ٩ ٪ من المرتب أو الأجر الشهرى ، مقابل المعاش بالنسبة للموظفين الذين لا يتمتعون بنظم للمعاشات ، وإبتداء من ١٩٦٣/٦/١ بالنسبة لجميع الموظفين من يتمتع منهم بنظام معاشات سابقة وغيرهم . و ١ ٪ مقابل التأمين بالنسبة لجميع الموظفين ، وفيما يلى القرارات بقوانين المتتالية التى نصت عليها :

أولا — بالنسبة للمدنيين : (أ) رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٦ بانشاء صندوق للتأمين والمعاشات لموظفى الدولة المدنيين وآخر لموظفى الهيئات ذات الميزانيات المستقلة (م ١١ و م ٥٧) ، إبتداء من ١٩٥٦/١٠/١ (م ٦٦) بالنسبة لمقابل المعاش والتأمين للموظفين غير المثبتين ، وإبتداء من ١٩٥٧/٧/١٣ بالنسبة لمقابل التأمين للموظفين المثبتين(م٥٧ معدلة بالقرار بقانون رقم ١٦٠ لسنة ١٩٥٧) . (ب) رقم ٩ لسنة ١٩٥٧ الخاص بالمعاشات المدنية (م ١) ، إبتداء من =

ومن جهة أخرى أدخل نظام التأمينات الاجتماعية بالنسبة إلى العمال مقابل اشتراكات يدفعها صاحب العمل وأخرى تقتطع من أجر العامل ، ونص فى كل قانون على حساب الاشتراكات التى يدفعها صاحب العمل ضمن التكاليف التى تخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، كما سبق أن رأينا(١). وعلى خصم الاشتراكات المقتطعة من أجر العامل من الأجر الذى تسرى عليه ضريبة المرتبات والأجور(٢).

= ١٩٥٧/٢/١ (م ١٥) ، (ح) رقم ٣٦ لسنة ١٩٦٠ باصدار قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة المدنيين (م ١٣ و م ٦٣) ، إبتداء من ١٩٦٠/٣/١ (م ١٥ من قانون الإصدار) ، (د) رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٠ باصدار قانون التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين (م ٤ ـ أولا و م ٢/٢٢) ، إبتداء من ١٩٦٠/٥/١ (م ٦ من قانون الإصدار) ، (هـ) رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣ باصدار قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين (م ٨ (أولا) ، م ١/٦١) ، إبتداء من ١٩٦٣/٦/١ (م٨ من قانون الإصدار) .

ثانيا ـ بالنسبة للعسكريين : تبلغ الاشتراكات ٩ ٪ للمعاش و ١ ٪ للتأمين شهريا من الراتب الأصلى ، دون التعويضات الأخرى ، بالنسبة إلى غير الطيارين ، ومضافا إليه راتب الطيران بالنسبة للطيارين وفيما يلى القرارات بقوانين المتتالية التى نصت عليها : (أ) رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٧ فى شأن المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لأفراد القوات المسلحة (م ٢ (أ)، م ٦٧ و ٨٥) ، إبتداء من ١٩٥٧/٧/١ بالنسبة للمعاش ، ومن ١٩٥٧/٣/١ بالنسبة للتأمين ، (م ٢ من قانون الاصدار) ، (ب) رقم ٢٣٣ لسنة ١٩٥٩ فى شأن المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لضباط القوات المسلحة (م ٢ (أ) و ٦٨ و ٨٨) ، إبتداء من ١٩٥٩/٧/١ (م ٣ من قانون الاصدار) ، (ح) رقم ٢٣٦ لسنة ١٩٥٩ فى شأن المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لضباط الشرف والمساعدين وضباط الصف والعساكر بالقوات المسلحة (م ٣ (أ) و ٦٩ و ٨٣) إبتداء من ١٩٦٠/١/١ (م ٢ من قانون الإصدار) ، (د) رقم ١١٦ لسنة ١٩٦٤ فى شأن المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض للقوات المسلحة (م ٢ (أ) و ٦١ و ١١١) ، إبتداء من ١٩٦٤/٣/٢١ (م ٣ من قانون الإصدار) .

(١) راجع الفقرة رقم ٤٠٣ ، ص ٤٤٤ ، فيما سبق .

(٢) فيما يلى قوانين التأمينات الاجتماعية ونسب الاشتراكات التى تقتطع من أجر العامل طبقا لكل منها : (أ) القرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ ، نصت المادة ٢/١٠٢ على إعفاء قيمة الاشتراكات الشهرية المقتطعة من أجور المؤمن عليهم من المبالغ التى تربط عليها الضريبة على =

(٢) قيمة الجزاءات والخصم : الناشيء عن أجازات مرضية بغير ماهية كاملة .

= كسب العمل ، وهذه الاشتراكات هى : ٥ ٪ لتأمين الشيخوخة (م٥٦ (ب)) ، إبتداء من ١٩٥٩/٨/١ ، ثم زيدت إلى ٧ ٪ لتأمين الشيخوخة والعجز والوفاة(م ٥٦ (٢)معدلة بالقرار بقانون رقم ١٤٣ لسنة١٩٦١) ، إبتداء من ١٩٦١/٧/١٣ (م ٥/ ٢) .

وقد رأت مصلحة الضرائب ، التوفيق بين ماورد بالمادة ٢/٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى تنص على إعفاء ٧٫٥ ٪ من قيمة الماهيات والأجور للموظفين والمستخدمين الذين لا يخصم منهم إحتياطى معاش ، وبين ماورد بالمادة ٢/١٠٢ من قانون التأمينات الإجتماعية المشار إليه ، التى تنص على إعفاء قيمة الاشتراكات المقتطعة من أجور المؤمن عليهم من المبالغ التى تربط عليها الضريبة على كسب العمل ، (والتى كانت بواقع ٥ ٪ أولا ثم زيدت إلى ٧ ٪ كما سبق) ، أن تخصم للعامل نسبة الـ ٥ ٪(أو الـ ٧ ٪) من أجره المحدد وفقا لحكم القانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩(الفقرة «ز»من المادة ١ التى أحالت إلى المادة ٣من قانون العمل ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٩١ لسنة ١٩٥٩ ، التى عرفت المقصود بالأجر بأنه كل ما يعطى للعامل لقاء عمله مهما كان نوعه ، مضافا إليه جميع العلاوات أيا كان نوعها ، وعلى الأخص العمالة التى تعطى للطوافين والمندوبين الجوابين والممثلين التجاريين ، والامتيازات العينية ، وكذلك العلاوات التى تصرف لهم بسبب غلاء المعيشة وأعباء العائلة ، وكل منحة تعطى للعامل علاوة على الأجر ، وما يصرف له جزاء أمانته أوكفاءته وما شابه ذلك ، إذا كانت هذه المبالغ مقررة فى عقود العمل الفردية أو المشتركة ، أو الأنظمة الأساسية للعمال ، او جرى العرف بمنحها حتى أصبح العمال يعتبرونهـا جزءا من الأجر لاتبرعا) . نقول ، رأت المصلحة أن تخصم للعامل نسبة الـ ٥ ٪ (او ٧ ٪) من الأجر على التحديد السابق،أو ٧٫٥ ٪من أجره « الأساسى » وفقا لحكم المادة ٢/٦٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أيها أكبر ، وعدم الجمع بين نسبة الـ ٧٫٥ ٪ ونسبةالـ٥ ٪ ثم الـ ٧ ٪ (كما أراد البعض). (تعليمات تفسيرية عامة رقم ١٠ ، أصلها رقم ٧ لسنة ١٩٦٠) .

(ب) القرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤، نصت المادة ٣/١٢١ على إعفاء قيمةالاشتراكات الشهرية المقتطعة من أجر المؤمن عليهم من المبالغ التى تربط عليها الضريبة على كسب العمل ، ومجموع هذه الاشتراكات ١٠ ٪ ، منها ١ ٪ للتأمين الصحى (م ٤٨ «٢») ، إبتداء من ١٩٦٤/١٠/١(م ٩ من قانون الاصدار) ، و١ ٪ للتأمين ضد البطالة (م٦٣ «ب»)، ابتداء من ١٩٦٤/١٠/١ أيضا (م ٩ من قانون الاصدار) ، و ٨ ٪ لتأمين الشيخوخة والعجز والوفاة (م ٧٥ «٢») ، إبتداء من ١٩٦٤/٤/١ (م٩ من قانون الاصدار أيضا).

ويلاحظ أن مايستبعد هو الجزاءات التى توقع على الموظف. أما إذا ترتب على إهماله الزامه بتسديد مبالغ معينة خصما من ماهيته ، فلا تستبعد عند حساب الضريبة، لأنها لاتعدجزاء وانما تعد تسديدا لدين على الموظف .

(٣) الدمغة الأصلية : والدمغة المشار إليها هنا هى نفس رسوم الدمغة التدريجية المقررة على المبالغ التى تصرفها الحكومة بمقتضى الفصل الخامس من الجدول رقم٢ الملحق بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ .

نصت المادة ٦٢ ، المعدلة بالقرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ ، على أن الضريبة تربط على مجموع مايستولى عليه صاحب الشأن أى مايقبضه فعلا، فاقتضى ذلك خصم المبالغ المذكورة حتى تسرى الضريبة على مايستولى عليه المكلف فعلا(١).

ويلاحظ أن ما ينفقه المكلف من مصاريف فى سبيل مباشرة وظيفته، كنفقات انتقاله من مسكنه إلى محل عمله ، لايخصم من الإيراد الذى تسرى عليه الضريبة.

ويحصل خصم المبالغ المذكورة من إجمالى المرتب على الترتيب الآتى: قيمة الجزاءات ، والخصم للأجازات المرضية ، والجزء المستبدل ، ثم إحتياطى المعاش أو الـ ٥ر٧٪ ، ثم رسم الدمغة التدريجى .

المبحث الخامس

الواقعة المنشئة للضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها

§ ١ — الواقعة المنشئة للضريبة

٥٠٨ — الواقعة المنشئة لضريبة المرتبات والأجور هى الإستيلاء الفعلى،

---

(١) وإذا كان الموظف أو المستخدم أو صاحب المعاش يستبدل أو سبق له أن استبدل جزءا من معاشه فان الضريبة تسرى على ما يؤول له من معاش بصرف النظر عن الجزء المستبدل (اللائحة التنفيذية للقانون ، م ٣٣ (خامسا) معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣٦ لسنة ١٩٣٩) .

أو بمجرد وضع المبالغ المستحقة للمكلف تحت تصرفه بحيث يتسنى له الاستيلاء عليها متى أراد (١) .

وبناء على ذلك تستحق الضريبة بالنسبة للعاملين فى الحكومة ذوى المرتبات الشهرية فى اليوم الأول من الشهر عن مرتب الشهر السابق ، لأنهم يستحقون ماهياتهم مؤخرا فى نهاية كل شهر ، ولكنها لاتصرف لهم إلا فى اليوم الأول من الشهر التالى ، وبالنسبة للعاملين فى الهيئات الخاصة الذين تصرف مرتباتهم فى نهاية اليوم الأخير من الشهر تستحق الضريبة فى ذلك اليوم (٢) .

وإذا توفى الموظف أثناء الشهر سرت الضريبة على المستحق له من مرتبه بالسعر المعمول به وقت الوفاة وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى (٣) .

§ ٢ — سعر الضريبة

ميز المشرع بين سعرين ، سعر عام يطبق على جميع الإيرادات الخاضعة للضريبة ، وسعر خاص يطبق على طائفة معينة من العمال والمستخدمين هم عمال المياومة (اليومية) .

٥٠٩ — أما السعر العام : فتصاعدى بالشرائح ، وهو كالآتى ، اعتبارا

(١) كقيد المرتب فى الحساب الجارى للممول لدى أحد البنوك ، أو اضافته إلى حساب خاص يصرف له عند انتهاء مدة خدمته .

(٢) وإذا كانت هناك فروق للمرتبات استحقت عن سنوات سابقة فانها تعتبر إيرادا فى السنة التى يتم صرفها فيها ، أو التى يتم وضع المبالغ خلالها تحت تصرف صاحب الشأن، ومن ثم تخضع لضريبة المرتبات والأجور بالسعر السائد فى تلك السنة .

(٣) ويرى البعض عدم إخضاع المبلغ المستحق لضريبة المرتبات لأن الوفاة حالت دون حلول الواقعة المنشئة لتلك الضريبة ، ولأن طبيعة المبلغ تتحول من إيراد إلى رأس مال فيخضع مع باقى تركة المتوفى للضريبة على التركات .

من أول أغسطس سنة ١٩٦٠ (المادة ٦٣ معدلة بالقرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠) : [١] .

(١) ٢٪ عن الـ ١٠٠ جنيه الأولى (٧) ١١٪ عن الـ ٣٠٠ جنيه التالية
(٢) ٣٪ « « ١٥٠ جنيها التالية (٨) ١٣٪ « « ٥٠٠ « «
(٣) ٤٪ « « ١٥٠ « « (٩) ١٥٪ « « ١٠٠٠ « «
(٤) ٥٪ « « ١٥٠ « « (١٠) ١٨٪ « « ٢٠٠٠ « «
(٥) ٧٪ « « ٢٠٠ جنيه « (١١) ٢٢٪ عما زاد على ذلك
(٦) ٩٪ « « ٣٠٠ « «

وتسرى الضريبة بالأسعار السابقة بعد استبعاد المبالغ المعفاة للحد الأدنى للمعيشة وللأعباء العائلية السابق ذكرها [٢]، بمعنى أن يطبق بسعر الشريحة الأولى وقدره ٢ ٪ على المائة جنيه بعد استبعاد حد الإعفاء .

وإذا جاوز صافى مايستولى عليه الممول مثلى حد الإعفاء المسموح به له قانونا، فلا يخصم له شيء ، وتسرى الضريبة على صافى إيراده كله ، مع مراعاة ألا يقل ما يتبقى له بعد أداء الضريبة عما يبقى لممول أقل منه إيرادا .

٥١٠ — السعر الخاص بالعمال والمستخدمين بالمياومة : نصت الفقرة الأخيرة من المادة ٦٣ على إعفاء أجور العمال والمستخدمين بالمياومة من الضريبة

---

(١) كان سعر هذه الضريبة عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كالآتى :

١) ٢ ٪ عن الـ ١٢٠ جنيها الأولى ٤) ٥ ٪ عن الـ ٣٠٠ جنيه التالية
٢) ٣ ٪ « « ١٨٠ « التالية ٥) ٦ ٪ « « ٤٠٠ « «
٣) ٤ ٪ « « ٢٠٠ جنيه « ٦) ٧ ٪ عما زاد على ذلك

وقد طبق هذا السعر إبتداء من أول فبراير سنة ١٩٣٩ حتى آخر اغسطس سنة ١٩٥٢ ثم عدل سعر الشريحتين الخامسة والسادسة إلى ٧ ٪ و ٩ ٪ على التوالى ، بمقتضى المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢ ، وطبق السعر الجديد إبتداء من أول سبتمبر سنة ١٩٥٢ حتى آخر يوليه سنة ١٩٦٠ حيث عدل السعر إلى ما هو مبين فى المتن .

(٢) راجع الفقرة ٤٩٥ ، ص ٥٥٥ ، فيما سبق .

إذا كانت الأجرة لا تتجاوز ٣٠ قرشا فى اليوم فإذا تجاوزتها فرضت عليها الضريبة بسعر ١ ٪ عما زاد عن الثلاثين قرشا ، وبسعر ٢ ٪ فيما زاد على ٦٠ قرشا فى اليوم وقد راعى المشرع فى تحديد هذا السعر البسيط وفى الإعفاء المطلق فى الأساس ، ضآلة أجور هذه الطائفة، وأنهم قلما يعملون كل أيام الشهر ،وفى مقابل ذلك لا يستفيدون من الإعفاء للأعباء العائلية ، ولا من خصم ٧٫٥ ٪ مقابل احتياطى المعاش المنصوص عليه فى الفقرة الأخيرة من المادة ٦٢ (١) .

والضريبة على أجور المستخدمين والعمال بالمياومة ضريبة يومية ،ولذلك تحسب على مجموع الأجرة اليومية ، عن كل يوم على حدة .

مثال : عامل أجرته فى اليوم ٧٠ قرشا ويتقاضى ٢٠ قرشا علاوة غلاء و٣٠ قرشا عن عمل إضافى ، ومدة استخدامه شهر واحد عمل فيه ٢٥ يوما ، تحسب الضريبة المستحقة عليه كالآتى :

مجموع ما يأخذه فى اليوم = ٧٠ + ٢٠ + ٣٠ = ١٢٠ قرشا .

ال ٣٠ قرشا الأولى :	معفاة
ال ٣٠ قرشا التالية بسعر ١ ٪ :	أى ٣ مليمات
ال ٦٠ قرشا التالية بسعر ٢ ٪ :	أى ١٢ مليما
فتكون الضريبة المستحقة فى اليوم :	١٥ مليما

وتكون الضريبة عن ال ٢٥ يوما التى اشتغل فيها ١٥ × ٢٥ = ٣٧٥ مليما = ٣٧٫٥ قرشا .

---

(١) لكن تنص المادة ١٠٢/٢ من قانون التأمينات الاجتماعية ،الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩، ثم المادة ١٢١/٣ من القانون الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤، على اعفاء قيمة الاشتراكات المقتطعة من أجور المؤمن عليهم من المبالغ التى تربط عليها الضريبة على كسب العمل ، كما سبق ذكره .

٥١١ — **المقصود بالعمال والمستخدمين بالمياومة :** لايسري السعر الخاص على كل من يطلق عليهم فى العرف الإدارى عمال أو مستخدمون بالمياومة، وإنما على عمال ومستخدمين حددهم المشرع فى المادة ٦٣ ثالثة من القانون (١) ، وهم :

(١) العمال والمستخدمون بالمياومة الذين لاتزيد أجرتهم اليومية على ثلاثين قرشا مهما تكن مدة خدمتهم وشروطها .

(٢) العمال والمستخدمون الذين تزيد أجرتهم اليومية على ثلاثين قرشا إذا كان عقد استخدامهم لاتزيد مدته على ثلاثة شهور، أو إذا كانت مدة استخدامهم الفعلية لا تتجاوز ثلاثة شهور .

وفى جميع الأحوال لايعد من العمال والمستخدمين بالمياومة من يحصل ، سواء من نفس المصدر أو من مصادر أخرى، على إيراد خاضع للضريبة بالسعر المقرر فى الفقرة الأولى من المادة ٦٣ أى السعر العام .

---

(١) أضيفت هـذه المادة إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمقتضى القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ ، وكان القـانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره خاليا من أى تعريف المقصود بالعمال والمستخدمين بالمياومة ، فى حين كان هذا التعريف ضروريا إزاء ما قررته لهم المادة ٦٣ من نظام خاص فيما يتعلق بالضريبـة التى تسرى عليهم . والواقع أن كثيرا من المستخدمين « بالمياومة » فى الحـكومة والهيئـات العامة والشركات الـكبرى يعدون فى حكم الدائمين ، وقد تمضى عليهم فى الخدمـة عشرات السنين ، كما أن هناك أشخاصا عديدين يستولون بالفعل على إيرادات شهرية أو سنوية يسري عليها السعر العام ، ويستولون إلى جانبهـا على أجور يومية محسوبة على أساس المياومة وليس لمثـل هؤلاء أو أولئك تقرر السعر الخاص، هذا إلى أن السعر الخاص المنخفض القائم على أساس المياومة قد يغري المنشآت الخاصة بالالتجاء إلى نظـام المياومة بغير حق . لهذا كله رأى المشرع وضع تعريف للمقصود بالعمال بالمياومة والمستخدمين بالمياومة فيما يتعلق بتطبيق السعر الخاص للضريبة . أما ما جاء فى الفقرة الأخيرة من المادة « ٦٣ ثالثة » من أن الاعفاء البالغ ٧ر٥ ٪ المنصوص عليه فى الفقرة الأخيرة من المادة ٦٢ لا يسرى على أجور العمال والمستخدمين بالمياومة ، فقد أضيف لرفع اللبس الذى نشأ من استعمال كلمة « الأجور » فى المـادة ٦٢ المشار إليها ، إذ أن أجور عمال المياومة لها نظام خاص بها .

ويقصد بمدة الثلاثة شهور ، فترة زمنية متصلة مدتها ثلاثة شهور ، كالفترة من أول يوليه إلى آخر سبتمبر ، مهما كان عدد الأيام التى اشتغلها العامل أو المستخدم فعلا أثناءها . وليس المقصود أيام عمل مجموعها ثلاثة أشهر . فاذا اشتغل أحد العمال ستين يوما متفرقة خلال مدة استخدامه البالغة خمسة شهور وكان أجره يتجاوز ثلاثين قرشا فى اليوم فلا يخضع لنظام عمال المياومة ، وإنما يخضع للضريبة العادية على المرتبات والأجور .

وتشمل مدة عقد الاستخدام مجموع المدة الأصلية والمدة أو المدد المجددة .

والمقصود بمدة الاستخدام الفعلية ، المدة التى تقتضيها طبيعة العمل ، كالعمل فى مقاولة يجب الانتهاء منها فى مدة محدودة ، كتطهير ترعة مثلا فى مدة شهرين قبل الفيضان .

وإذا كانت الأجرة الأصلية للعامل لا تتجاوز ثلاثين قرشا ، ولكنها تتجاوزها استثناء فى بعض الأيام بسبب ضم مكافأة ساعات عمل إضافية إليها ، فلا صعوبة إذا كانت مدة الاستخدام لا تتجاوز ثلاثة أشهر ، إذ يظل العامل خاضعا لنظام أعمال المياومة وتحسب الضريبة على ما يتجاوز الثلاثين قرشا عن كل يوم يحصل فيه ذلك التجاوز . أما إذا تجاوزت مدة الاستخدام الثلاثة شهور ، فيقسم مجموع الأجرة الإضافية التى استولى عليها العامل فى كل شهر على عدد الأيام التى عملها أثناء الشهر فينتج ما يخص كل يوم من الأجرة الإضافية ، ويضم إلى الأجرة الأصلية فاذا لم يتجاوز المجموع ثلاثين قرشا فى اليوم ظل خاضعا للنظام الخاص ، وإذا تجاوزها اعتبر خاضعا للضريبة العادية على المرتبات والأجور .

§ ٣ — نسبية الضريبة على المرتبات والأجور

٥١٢ — لم يبين القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره ما إذا كانت ضريبة المرتبات والأجور سنوية أى تستحق عن السنة بأكملها ، أم نسبية أى تستحق عن كل جزء من السنة بنسبة مدته .

ولكى يمكن فهم الفرق بين الوضعين نفترض أن موظفا عين فى أول نوفمبر

سنة ١٩٦٢ بمرتب ٥٠ جنيها فى الشهر ، وأنه لم يكن موظفا قبل ذلك ، فاذا قلنا بأن الضريبة سنوية فمعنى ذلك أنه حصل فى سنة ١٩٦٢ كلها على مبلغ ١٠٠ جنيه فيعفى من الضريبة تطبيقاً لنص المادة ٦٣ .

أما إذاقلنا إن الضريبة نسبية فمعنى ذلك أن مرتبه فى السنة ٥٠ × ١٢ = ٦٠٠ جنيه فلا يتمتع بأى اعفاء .

رأت مصلحة الضرائب الأخذ بمبدأ النسبية ، ورأى البعض الأخذ بمبدأ السنوية .وقد حسم المشرع الخلاف فى صالح النسبية، بأن أضاف إلى القانون المادة ٦٣ مكررة بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ التى نصت على أنه « حددت الأرقام المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة ٦٣ لتعيين سعر الضريبة، أما الضريبة فهى مستحقة عن كل جزء من السنة حصل فيه استيلاء على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته وعلى أساس الإيراد الشهرى بعد تحويله إلى إيراد سنوى .

« وفى حالة حدوث تغيير فى الرقم الخاضع للضريبة يعدل سعر الضريبة من تاريخ حدوث هذا التغيير على أساس الرقم الجديد بعد تحويله إلى ايراد سنوى».

«على أن ما يحصل عليه الممول من إيرادات ومكافآت عارضة ينبغى اعتباره إيرادا متعلقا بالسنة كلها »(١) .

---

(١) يجرى العمل فى بعض المصالح الحكومية على تحصيل ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على المكافآت التشجيعية التى تصرفها إلى موظفيها ومستخدميها وعمالها فى الشهر الذى تصرفها فيه ، وذلك بعد تحديد سعر تلك الضريبة على أساس إضافة جزء من اثنى عشر جزءا من المكافأة إلى مرتب الشهر الذى تصرف فيه المكافأة وإلى اعانة غلاء المعيشة والعلاوة الاجتماعية والأجر الإضافى وغير ذلك مما يستحق للموظف أو المستخدم أو العامل فى ذلك الشهر . ولا يكفى هذا الإجراء وحده لتحديد الضريبة على الوجه الصحيح، وينبغى تطبيق المادة ٣٥ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، التى تقضى بضرورة إعادة تسوية الضريبة الكلية فى نهاية السنة، فان ظهر على الموظف أو المستخدم أو العامل فروق طولب بسدادها ، وإن كانت له فروق ردت إليه) كتاب دورى رقم ٣٣ لسنة ١٩٦٢ ، لمصلحة الضرائب) .

ولفهم هذا النص نذكر المثال الآتى :

موظف حكومى مرتبه الشهرى ٤٠ جنيها عمل فى المدة من ١٥ فبراير سنة ١٩٦٢ الى آخر فبراير ، وهو متزوج ويعول أولادا فتحسب الضريبة المستحقة عليه كالآتى :

مليم جنيه	جنيه
٤٨٠,٠٠٠	المرتب السنوى (٤٠ × ١٢)
	الاستقطاعات
	مليم جنيه
	٠٠٠ ٣٦ اختياطى المعاش بواقع ٧,٥٪ من المرتب السنوى $\frac{٤٨٠ \times ٧,٥}{١٠٠}$
	٨٠٠ ٤ قسط التأمين بواقع ١ ٪
٤١,٧٦٠	٩٦٠ — دمغة الصرف بواقع ٨٠ مليما فى ١٢ شهرا (القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ جدول ٢ فصل ٥)
٤٣٨,٢٤٠	الصافى الذى تسرى عليه الضريبة وتحسب كالآتى :

مليم جنيه		مليم جنيه
ال ٢٥٠,٠٠٠	الأولى معفاة	
ال ١٠٠,٠٠٠	التالية بسعر ٢٪ فتكون الضريبة عليها	٢,٠٠٠
ال ٨٨,٢٤٠	الباقية بسعر ٣٪ فتكون الضريبة عليها	٢,٦٤٧
ال ٤٣٨,٢٤٠	تكون الضريبة السنوية عليها:	٤,٦٤٧

والضريبة الشهرية ٤,٦٤٧ ÷ ١٢ = ٣٨٧ مليما .

والضريبة عن المدة التى اشتغل فيها هى $\frac{٣٨٧ \times ١٥}{٢٨}$ = ٢٠٧ مليما (١).

---

(١) هذا عدا الضريبة الاضافية للدفاع وسنتكلم عنها فيما بعد .

§ ٤ — الأقرارات

٥١٣ — ألزم المشرع أصحاب الأعمال (فيما عدا الجهات الحكومية والهيئات العامة المحلية) (١)، كما ألزم المستحقين للايرادات الخاضعة للضريبة (فيما عدا المستحقين لإيرادات حكومية إلا فى أحوال معينة) (٢). بتقديم إقرار عن هذه

---

(١) الاقرارات التى يقدمها أصحاب الأعمال : (ا) ألزم القانون الأفراد والشركات والهيئات أن تقدم إلى مأمور الضرائب المختص كشفا ببيان الأشخاص الذين يعملون لديهم ومقدار ماهياتهم أو أجورهم أو أتعابهم، ويعفى صاحب العمل من تقديم هذا الأقرار بالنسبة للعاملين الذين لا تتجاوز أجورهم حد الإعفاء، إذا كانت طبيعة عملهم لا تحتمل قيامهم بعمل آخر (م ٦٤ من القانون).

(ب) وألزم الشركات ومديرى المنشآت والهيئات أن يقدموا لمأمور الضرائب المختص علاوة على ما تقدم كشفا ببيان أى شخص يؤدى وظيفة مدير أو عضو أو سكرتير بأية لجنة أو مجلس إدارة أو هيئة مراقبة مهما تكن التسمية التى تطلق عليه كمراجع الحسابات؛ وأمين صندوق... الخ . مع بيان الأتعاب أو المكافآت التى تعطى له، وكشفا آخر ببيان ما يدفعونه إلى أى شخص بمناسبة قيامه بعمل من أعمال مهنته على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد التجارى (ristourne) وغير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت، سواء كان دفعها بصفة مستديمة أم بصفة عارضة (م ٦٥).

(ح) وأوجب كذلك على كل من يدفع معاشا أو إيرادا مرتبا لمدى الحياة، أن يقدم لمأمور الضرائب المختص كشفا بأسماء المستحقين وبمقدار الاستحقاق وشروط دفعه (م ٦٦).

وتقدم الاقرارات المذكورة فى خلال ستين يوما من تاريخ الالتحاق بالعمل، أو تولد الحق فى المعاش أو الايراد المرتب لمدى الحياة .

ويجب إخطار مأمور الضرائب المختص بكل تعديل يطرأ على البيانات الواردة بالإقرارات السابقة (المطلوبة فى المواد ٦٤ و٦٥ و ٦٦) فى خلال أربعين يوما من حدوثه (م ٦٧).

ومأمور الضرائب المختص هو المأمور الكائن فى دائرة اختصاصه مركز إدارة صاحب العمل أو محله الرئيسى أو مقر عمله فردا كان أم شركة أم هيئة، وتقدم الاقرارات على النموذج رقم ٢٣ «ضرائب»، أو أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به (م ٢٩ من اللائحة التنفيذية للقانون).

(٢) الاقرارات التى يقدمها المستحقون للايرادات : فرق المشرع بين العاملين فى الهيئات الخاصة وبين العاملين فى الحكومة :

الإيرادات والغرض من هذا الإقرار المزدوج منع التهرب من دفع الضريبة (المواد من ٦٤ إلى ٦٨) .

— (أ) العاملون فى الهيئات الخاصة : كل شخص يستولى من أفراد أو شركات أو هيئات أو جمعيات أياً كانت على إيرادات تخضع لهذه الضريبة يتجاوز مجموعها فى العام حدود الإعفاء سواء أكانت آتية من مصدر واحد أو من مصادر متعددة ، يجب عليه أن يقدم إلى مأمور الضرائب المختص ، فى بحر أربعين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل ، أو تولد حقه فى المعاش أو المرتب ، كافة البيانات المتعلقة بمقدار ما يستولى عليه من مرتبات أو مكافآت أو أجور أو معاشات أو إيرادات مرتبة لمدى الحياة ، مع بيان اسمه ولقبه وعنوانه ، وأسماء وألقاب وعنوانات الملتزمين بدفع الايرادات (م ٦٨) .

وإذا كان ما يستولى عليه الشخص آتيا من مصدر واحد تقدم البيانات إلى مأمور الضرائب الموجود فى دائرة اختصاصه مركز إدارة المنشأة أو محلها الرئيسى ، أو محل إقامة الفرد الذى يتولى صرف المبلغ له . أما إذا كان ما يستولى عليه آتيا من عدة مصادر فتقدم البيانات إلى مأمور الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصه محل إقامة المستحق ، سواء أكان كل إيراد منها يبلغ وحده النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة ، أم كان بعضها يبلغ النصاب وبعضها لا يبلغه ، أو كان كل إيراد منها على حدة لا يخضع للضريبة لعدم مجاوزه حد الاعفاء متى كان مجموعها يجاوز هذا الحد . وعليه أن يبين فى هذه الحالة اسم الجهة التى يريد أن تخصم لحساب الحكومة قيمة فرق الضريبة الناشىء من وجوب حساب الضريبة بالسعر التصاعدى على مجموع إيراداته ، ويكلفها بدفع هذا الفرق . ولمأمور الضرائب أن يكلف جهة أخرى غير التى اختارها الممول بدفع هذا الفرق إذا رأى ضرورة لذلك ، ويبلغ ذلك إلى الممول . وتقدم البيانات على النموذج رقم ٢٦ « ضرائب » أو أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به . (م ٤٠ و ٤١ من اللائحة التنفيذية) .

(ب) العاملون فى الحكومة والهيئات العامة المحلية وأصحاب المعاشات : لا يقدم هؤلاء إقرارات لمصلحة الضرائب إلا إذا كانوا يستولون فوق الماهية أو المعاش على أية مرتبات أو أجور أو مكافآت أخرى مما يخضع للضريبة على المرتبات سواء من مصادر حكومية أم غير حكومية . ويقدم الاقرار على النموذج رقم ٢٥ « ضرائب » (أو أية ورقة تشتمل على محتوياته) إلى المصلحة التى تصرف المرتب أو المعاش ، خلال ثلاثين يوما من تاريخ تولد الحق ، إذا كان ما يستولون عليه شهريا ، وفى بحر الخمسة عشر يوما الأولى من شهر يناير إذا كان غير شهرى كما يقدم إقرار آخر كلما حدث تغيير فى حالتهم ، فى بحر ثلاثين يوما من تاريخ حدوثه (م ٣٤ من اللائحة التنفيذية) والغرض من تقديم هذه الاقرارات هو تمكين المصلحة التى يصرف منها الممول من تجميع الايرادات الخاضعة للضريبة ، التى يستولى عليها من مختلف الجهات ، وحساب الضريبة —

§ ٥ — تحصيل الضريبة

٥١٤ — تحصل الضريبة بطريق الجباية من المصدر (الحجز عند المنبع) وعلى ذلك فأصحاب الأعمال والملتزمون بالمعاش أو الإيراد هم الذين عليهم توريد مقدار الضريبة للخزانة العامة ، مقابل خصمه مما عليهم (م ٦٩) (١) .

وعليهم أن يوردوا إلى خزانة الحكومة فى الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر قيمة ما خصموه من الدفعات التى أجروها فى الشهر السابق ، هذا بالنسبة إلى الإيرادات التى تصرف شهريا . أما الإيرادات المحددة على أساس نسبة مئوية ، والإيرادات العرضية ، والإضافية ، من أتعاب أو هبات أو مكافآت غير شهرية ، فتسوى الضريبة عليها فى آخر السنة ويدفعها صاحب العمل فى خلال الخمسة عشر يوما التالية لانتهائها (م ٧٠ من القانون والمواد ٣٤ إلى ٤٢ من اللائحة التنفيذية للقانون) .

= المستحقة عليه شهريا ، وخصم الفرق بين ما يدفعه فعلا من ضريبة على كل إيراد على حده ، وبين الضريبة المستحقة على المجموع . ولصاحب الايراد أن يختار فى إقراره جهة حكومية أخرى تتولى الخصم بمعرفتها (م ٣٤ فقرة أخيرة من اللائحة التنفيذية) هذا بالنسبة الى الإيرادات الشهرية ، أما بالنسبة إلى الايرادات غير الشهرية فان الضريبة المستحقة تسوى فى آخر السنة (م ٣٥ من اللائحة التنفيذية) . ويجوز لصاحب الشأن فى الحالتين السابقتين (الايرادات الاضافية الشهرية وغير الشهرية) أن يقدم إقراره مباشرة إلى مصلحة الضرائب (الإدارة العامة أو الإدارة المحلية أو المأمورية التى يقيم فى دائرتها) لتتولى هى تسوية الضريبة وتحصيل الفرق منه .

(١) وضع المشرع نظاما خاصا للشركات والمنشآت التى تستخدم خمسين عاملا فأكثر . وأجاز لها أن تطالب المعاملة به ، بالشروط المبينة بالمادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية . ويتلخص هذا النظام فى أن تدفع الضريبة بصفة مؤقتة على أساس المهايا التى استحقت أو كانت تستحق عن السنة الماضية (مع ملاحظة ما قد ينشأ من اختلاف بسبب تغيير سعر الضريبة) على أربعة أقساط متساوية فى ٣١ مارس و ٣٠ يونيه و ٣٠ سبتمبر و ٣١ ديسمبر . وفى نهاية العام تسوى الضريبة نهائيا ، فتقوم بدفع ما قد يكون مطلوبا زيادة عما دفعته ، أو يرد إليها ما دفعته زيادة عن المستحق .

وفيما يتعلق بالإيرادات المرتبة لمدى الحياة والاستحقاق الثابت فى وقف التى تدفع سنويا أو فى فترات تزيد على شهر واحد ، يورد الملتزمون بالإيراد الضريبة إلى مأمور الضرائب المختص فى خلال الخمسة عشر يوما التالية للشهر الذى يدفعون فيه الإيراد (م ٣٩ من اللائحة التنفيذية) .

وفيما يتعلق بالموظفين وأصحاب المعاشات وغيرهم ممن يستولون شهرياً من الوزارات على أى إيراد خاضع للضريبة فان كل جهة تدفع الإيراد ، عليها أن تستقطع منهم الضريبة .

وإذا كان صاحب العمل أو الملتزم بالمعاش أو الإيراد غير متوطن فى مصر ، أو لم يكن له بها مركز أو منشآت ، فان الالتزام بتوريد الضريبة يقع على مستحق الإيراد الخاضع للضريبة ، لاستحالة قيام صاحب العمل أو الملتزم بالمعاش أو الإيراد بحجزها وتوريدها لمصلحة الضرائب (م ٧١ من القانون) (١) .

المبحث السادس

الضرائب الأخرى المفروضة على المرتبات والأجور

تسرى على المرتبات والأجور والمكافآت ، إلى جانب الضريبة على المرتبات المقررة بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ضريبتان أخريان هما : الضريبة الإضافية للدفاع ، المقررة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ ، والضريبة

(١) ويجب على صاحب الايراد فى هذه الحالة أن يقدم فى الخمسة عشر يوما الأولى من شهر يناير من كل سنة كشفاً على النموذج رقم ٢٦ « ضرائب » أو على أية ورقة مشتملة على كافة البيانات المطلوبة فى ذلك النموذج ، بالمبالغ الخاضعة للضريبة ، التى استولى عليها خلال السنة السابقة ، سواء بلغ كل من هذه الايرادات النصاب الذى يجعله خاضعا للضريبة ، أو كان بعضها يبلغ هذا النصاب وبعضها لا يبلغه ، أو كان كل إيراد منها بمفرده لايخضع للضريبة لعدم تجاوزه حد الاعفاء ، متى كانت جملتها تتجاوز هذا الحد .

المفروضة بالقرار بقانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٧ على المرتبات والأجور الإضافية للموظفين العموميين . وإلى جانب ذلك تخضع المرتبات والأجور والمكافآت والمعاشات الحكومية لرسم الدمغة التدريجي المقرر بمقتضى القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بحكم كونها مبالغ تصرفها الحكومة .

ولم تقرر ضريبة إضافية إلى ضريبة المرتبات لصالح المجالس المحلية .

٥١٥ — *الضريبة الإضافية للدفاع* — فرضت هذه الضريبة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ كما سبق القول ، وبدأ سريانها على مرتبات وأجور مكافآت ومعاشات شهر يوليه سنة ١٩٥٦ بنسبة ١٪ عن الخمسمائة جنيه الأولى من الوعاء السنوى للضريبة الأصلية (١)، و ٢٪ عما يزيد على ذلك . عدل السعر بعد ذلك بجعله ١٪ عن الاربعمائة جنيه الأولى و ٢٪ عما يزيد على هذا المبلغ ، اعتبارا من أول أغسطس سنة ١٩٦٠ بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٦٦ لسنة ١٩٦٠ . ثم استبقى سعر الـ ١ ٪ إذا لم يزد الوعاء على ٤٠٠ جنيه ، وجعل ٢ ٪ عن الـ ٤٠٠ ج الأولى و ٤ ٪ عما زاد عليها ، إذا تجاوز الوعاء ٤٠٠ جنيه ، وذلك اعتبارا من أول أغسطس سنة ١٩٦٢ ، بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ .

ويعفى منها العمال والمستخدمون بالمياومة المنصوص عليهم فى المادة ٦٣ ثالثة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذا لم تجاوز الأجرة اليومية ستين قرشا (٢) .

وتسرى على هذه الضريبة جميع أحكام الضريبة الأصلية ، سواء تعلقت بتحديد الإيرادات الخاضعة لها ، أو بالإعفاء منها (٣) ، أو بالإجراءات أو بالتحصيل أو بغير ذلك ، وتؤدى معها وفى مواعيدها .

---

(١) بعد خصم الاعفاءات المقررة بالنسبة للضريبة الأصلية .

(٢) راجع الفقرتين : ٥١٠ و ٥١١ ، ص ٥٧٩ و ٥٨١ ، فيما سبق .

(٣) تقرر المادة ٦٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ خصم حد أدنى للدخل وخصما للأعباء —

٥١٦ — الضريبة المقررة بالقرار بقانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٧ :
على المرتبات والأجور والمكافآت الإضافية للموظفين العموميين(١)- قصد بهذا

= العائلية كما ذكرنا (الفقرة ٤٩٥ ، ص ٥٥٥ ، فيما سبق) وطبقا للفقرة الرابعة منها ينبغي ألا يقل ما يبقى للممول بعد تأدية الضريبة على المرتبات والأجور عما يبقى للممول الذي يقل عنه إيراداً . وإعمالا لذلك ينبغي عند حساب الضريبة الأصلية وضريبة الدفاع بالنسبة إلى الدخول الواقعة في المنطقة الحدية، التي يتوافر فيها الشرط المقرر بالفقرة الرابعة من المادة ٦٣ المشار إليها، مراعاة أن سعر كل من ضريبتي المرتبات والدفاع تصاعدي بالشرائح ، مع اختلاف شرائح وسعر كل من الضريبتين . ويتضح ما يجب عمله من المثال الآتي : إذا بلغ إيراد ممول غير متزوج ويعول أولادا ٤٦٥ جنيها فأنه يستحق عليه ضريبة مرتبات وضريبة دفاع ١٣ جنيها و ٢٠٠ مليم . ذلك أن الإعفاء المقرر للممول الحدى الغير المتزوج الذي يعول أولاداً هو ٢٣٠ جنيها ، ومثليه ٤٦٠ جنيها ، وتبلغ ضريبتا المرتبات والدفاع المستحقتان عليه ٨ جنيهات و ٢٠٠ مليم (منها ٥ جنيهات و ٩٠٠ مليم ضريبة مرتبات ، و ٢ جنيهات و ٣٠٠ مليم ضريبة دفاع) ، ويكون ما يتبقى له بعد خصم الضريبتين ٤٥١ جنيها و ٨٠٠ مليم . ولما كان إيراد الممول في مثالنا ٤٦٥ جنيهـا ، فانه يجب أن يتبقى له مبلغ ٤٥١ جنيها و ٨٠٠ مليم بعد أداء الضريبتين ، لكى يتساوى مع الممول الحدى . وعلى ذلك لا يحصل من هذا الممول لحساب الضريبتين سوى مبلغ ١٣ جنيها و ٢٠٠ مليم (٤٦٥ ج — ٨٠٠ م / ٤٥١ ج) . ويوزع هذا المبلغ بين ضريبتى المرتبات والدفاع كالآتى :

الايراد الخاضع للضريبة		ضريبة المرتبات	ضريبة الدفاع	جملة الضريبتين
	جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه	مليم جنيه
الشريحة الأولى	١٠٠	× ٢٪ = ٢ر٠٠٠	و ٢٪ = ٢ر٠٠٠	٤ر٠٠٠
« الثانية	١٥٠	× ٣٪ = ٤ر٥٠٠	و ٢٪ = ٣ر٠٠٠	٧ر٥٠٠
« الثالثة	١٥٠	× ٤٪ = ٦ر٠٠٠	و ٢٪ = ٣ر٠٠٠	٩ر٠٠٠
« الرابعة	٦٥	× ٥٪ = ٣ر٢٥٠	و ٤٪ = ٢ر٦٠٠	٥ر٨٥٠
المجموع	٤٦٥	١٥ر٧٥٠	١٠ر٦٠٠	٢٦ر٣٥٠

(١) صدر هذا القرار بقانون بتاريخ ٣٠ مارس سنة ١٩٥٧ ، ونشر بالعدد ٢٨ مكرر من الوقائع المصرية الصادر في ٤ أبريل سنة ١٩٥٧ ، ونص فيه على العمل به ابتداء من أول مايو سنة ١٩٥٧ (م ٦) ؛ وعدلت بعض أحكامه بمقتضى القرارات بقوانين رقم ١٣٩ لسنة ١٩٥٧ (ونص فيه على العمل به من أول مايو سنة ١٩٥٧) ، و ٣٦ لسنة ١٩٥٩ (ونص فيه على العمل به من أول فبراير سنة ١٩٥٩) ، و ٩٣ لسنة ١٩٥٩ (ونص فيه على العمل به من أول مايو سنة ١٩٥٧) . وصدرت لائحته التنفيذية بالقرار الوزارى رقم ٤٨٧ لسنة ١٩٥٧ ، بتاريخ ٢٥ يونيه ونشرت بالعدد ٥٢ من الوقائع المصرية الصادر في أول يوليه سنة ١٩٥٧ .

القانون على ما جاء بمذكرته الإيضاحية ، تنظيم القواعد التى يجب أن يسير عليها العمل فى تقدير الأجر عن الأعمال الإضافية والخارجة على نطاق الوظيفة الأصلية التى عين الموظف فيها ، وتحقيق العدالة فى الحالات المتماثلة . وتنص المادة الأولى منه على أنه : « فيما عدا حالات الإعارة خارج الجمهورية ، لا يجوز أن يزيد مجموع ما يتقاضاه الموظف(١) من أجور ومرتبات ومكافآت علاوة على ماهيته أو مكافأته

= فيكون ما يعفى منه الممول من ضريبتى المرتبات والدفاع ، حتى لا يقل ما يبقى له بعد ذلك عما يبقى للممول الذى يقل عنه إيرادا (وهو ٨٠٠ م/٤٥١ ج) ، هو ٣٥٠م/٣٦ج — ٢٠٠ م/١٣ ج = ١٥٠ م/١٣ ج . وهذا المبلغ يمثل الجزء الزائد من الضريبتين الواجب استبعاده ليتساوى ما يبقى للممول بعد تأدية الضريبتين بما يبقى للممول الحدى . ويوزع بين الضريبتين بنسبة سعريهما فى الشريحة أو الشرائح التى يقع فيها الجزء الزائد . ولما كانت الشريحة الرابعة فى مثالنا يستحق عليها ٨٥٠ م / ٥ ج ، فيبقى من الجزء الزائد ٣٠٠ م/٧ ج (١٥٠ر١٣ — ٨٥٠ر٥) ، وهو يقع فى الشريحة الثالثة . ويوزع المبلغ الزائد وقدره ١٥٠ م/١٣ ج بين الضريبتين بنسبة سعريهما فى الشرائح التى يقع فيها وهما الشريحتان الرابعة والثالثة على النحو الآتى :

٨٥٠ م/٥ ج توزع بنسبة سعرى الضريبتين فى الشريحة الرابعة أى بنسبة ٥ : ٤
٣٠٠ م/٧ ج « « « « « « الثالثة « « ٤ : ٢

وذلك كالآتى :	ضريبة مرتبات	ضريبة دفاع	المجموع
الشريحة الرابعة	٥ ٪ : ٢٥٠م/٣ج	و ٤ ٪ : ٦٠٠م/٢ ج	= ٨٥٠م/٥ج
الشريحة الثالثة	٤ ٪ : ٨٦٧ م/٤ج	و ٢ ٪ : ٤٣٣م/٢ ج	= ٣٠٠ م/٧ج
مجموع	١١٧ م/٨ج	+ ٠٣٣م/٥ ج	= ١٥٠ م/ ١٣ ج

وتكون الضريبة المستحقة هى :

	مرتبات		دفاع
المبلغ الأصلى	٧٥٠ م / ١٥ ج مرتبات	و	٦٠٠ م / ١٠ ج دفاع
« المستبعد	١١٧م / ٨ ج	« و	٠٣٣ م / ٥ ج «
المستحق	٦٣٣ م / ٧ ج		٥٦٧ م / ٥ ج

والجملة : ٢٠٠ م/١٣ج (تعليمات تفسيرية عامة رقم ١ لسنة ١٩٦٣ بتاريخ ١١/٨/١٩٦٣ ، لمصلحة الضرائب) .

(١) يقصد بالموظف فى تطبيق أحكام هذا القانون : الموظفون والمستخدمون والعمال الدائمون =

الأصلية (١) ، لقاء الأعمال التى يقوم بها فى الحكومة أو الشركات أو الهيئات أو المجالس أو اللجان أو المؤسسات العامة أو الخاصة على نصف الماهية أو المكافأة الأصلية على ألا يزيد ذلك على ثمانمائة جنيه سنويا ». وقد عدلت هذه الحدود إلى ٣٠٪ من الماهية أو المكافأة الأصلية على ألا يزيد ذلك على خمسمائة جنيه فى السنة ، ابتداء من أول فبراير سنة ١٩٥٩ ، وذلك بمقتضى القرار بقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٥٩ ، وهناك استثناءات من هذه القيود (٢) .

= أو المؤقتون بالحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة ، ويعتبر فى حكم الموظف فى هذا الشأن أعضاء مجالس الإدارة المنتدبون والمديرون فى شركات المساهمة الذين يعينون كممثلين أو مندوبين للحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة (م ٥ من القانون معدلة بالقرار بقانون رقم ١٣٩ لسنة ١٩٥٧) .

(١) لا تحتسب فى تقدير الماهية الأصلية ، ولا فى مجموع الأجور والمرتبات والمكافآت المشار إليها المبالغ الآتية : بدلات طبيعة العمل ، وبدلات المهنة ، والبدلات التى تعطى مقابل نفقات فعلية ، واعانة غلاء المعيشة ، والجوائز ، والمنح ، والمكافآت التشجيعية (م ٤ من القانون) .

(٢) قرر المشرع الاستثناءات الآتية لهذه القاعدة :

(أ) — لرئيس الجمهورية ، بقرار منه ولأسباب تستدعى ذلك ، زيادة هذه النسبة إلى ما لا يجاوز ١٠٠٪ من الماهية أو المكافأة الأصلية ، بشرط ألا تزيد المبالغ الاضافية على ألف جنيه (م ٢ من القانون) .

(ب) — للوزير المختص بقرار منه تجاوز جميع هذه النسب والحدود لمن لا تزيد ماهياتهم أو مكافآتهم الأصلية على ٣٠٠ جنيه سنويا وذلك بالشروط والأوضاع التى يعينها بقرار منه (م ٣ من القانون) ، وقد ألغى هذا الاستثناء بمقتضى القرار بقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٥٩ ، ابتداء من أول فبراير سنة ١٩٥٩ .

(ج) — موظفو ومستخدمو وعمال الحكومة المنتدبون للعمل بهيئة قناة السويس استثناهم القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٥٨ من أحكام القرار بقانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٧ ، منذ العمل به .

(د) — لا تسرى هذه القيود على الأجور والمرتبات والمكافآت التى يتقاضاها الموظفون من الأعمال العلمية والفنية والأدبية ، بشرط أن ينطبق عليها وصف المصنفات المنصوص عليها فى الباب الأول من القانون رقم ٣٥٤ لسنة ١٩٥٤ بشأن حماية حق المؤلف انهاء وأداء ، وذلك منذ العمل بالقانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٧ (القرار بقانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٥٩) . =

ومن جهة أخرى حظر المشرع تعيين الموظفين ، المنصوص عليهم فى المادة ١ من القانون ، فى الشركات والهيئات والمجالس واللجان والمؤسسات، المشار اليها فى تلك المادة ، بأجر أو مرتب أو مكافأة تقل عما يتقاضاه من يقوم بعمل مماثل أو مشابه فى نفس الجهة (م ٦ ، الفقرة الأولى) (١) .

ويحسب الحد الأقصى للنسبة المئوية من الأجور والمرتبات والمكافآت على أساس مايستحقه الموظف فى سنة ميلادية كاملة ، وتجرى المحاسبة فى نهاية شهر ديسمبر من كل سنة (م ٧/١) .

ويؤول إلى الخزانة العامة المبلغ الزائد عن الحد الأقصى (م ٧/٢) (٢) .

= (هـ) — لا تسرى هذه القيود أيضا على الأجور والمرتبات والمكافآت التى تستحق عن المحاضرات والدروس وأعمال الامتحانات بالجامعات والمعاهد العالية، وذلك منذ العمل بالقرار بقانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٧ أيضا (القرار بقانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٥٩ المشار إليه) .

(و) — رخص المشرع لأعضاء هيئة التدريس فى الجامعات بتجاوز الحد الأقصى (٣٠٪ من الماهية الأصلية و ٥٠٠ جنيه سنويا) عما يتقاضونه من مكافآت عن الأعمال التى يقومون بها فى الحكومة أو الشركات أو الهيئات أو المجالس أو اللجان أو المؤسسات العامة والخاصة بما لا يجاوز ٥٠ ٪ من الماهية أو المكافأة الأصلية وبشرط ألا يزيد مجموعها على ألف جنيه سنويا ، وذلك من أول فبراير سنة ١٩٥٩ (قرار رئيس الجمهورية رقم ٥٧٧ لسنة ١٩٥٩).

(١) وألزم المشرع الجهات المذكورة التى يعمل بها الموظف بابلاغ الجهة التابع لها الموظف عن طبيعة العمل الذى يقوم به ، وما يتقاضاه عنه من أجور أو مكافآت ، وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ التحاقه بالعمل (م ٦/٢ من القرار بقانون رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٧) وكل مخالفة لهذه الأحكام (الواردة بالمادة ٦) يعاقب عليها بالحبس مدة لا تجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تجاوز مائتى جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين ، هذا علاوة على استرداد الفروق المالية المترتبة على المخالفة.

(٢) يقدم الموظف إقرارا إلى الجهة التابع لها فى خلال النصف الأول من شهر يناير من كل عام بالمبالغ التى صرفت إليه فى السنة الميلادية السابقة ، والمبالغ المستحقة الأداء للحكومة ، ويؤدى إلى هذه الجهة ما زاد من أجوره الاضافية على الحد الأقصى المقرر قانونا (اللائحة التنفيذية للقانون).

الفصل الثانى

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

٥١٧ — مقدمة : تكلم المشرع عن هذه الضريبة فى الباب الثانى من الكتاب الثالث من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (المواد من ٧٢ إلى ٧٧) ، وقد مر تنظيمها بأربع مراحل .

(١) — المرحلة الأولى — من أول فبراير سنة ١٩٣٩ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ ، وكانت الضريبة اثناءها مفروضة على أساس المظاهر الخارجية، على أرباح مهن محددة على سبيل الحصر .

(٢) — المرحلة الثانية — من أول يناير سنة ١٩٥١ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٤ ، وكانت الضريبة خلالها تسرى على أساس الأرباح الفعلية، كما أنها جعلت إلى جانب ذلك ، ضريبة القانون العام ، تسرى على أرباح كل مهنة أو نشاط لا تسرى عليه ضريبة أخرى .

(٣) — المرحلة الثالثة — من أول يناير سنة ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ ، وكانت الضريبة خلالها مفروضة على أساس التقدير بالجزاف بالنسبة إلى بعض الممولين ، وعلى أساس الأرباح الفعلية بالنسبة إلى باقى الممولين ، وظلت ضريبة القانون العام .

(٤) — المرحلة الرابعة من أول يناير سنة ١٩٦٠ ، وفيها ألغى نظام التقدير بالجزاف ، الذى أدخل أثناء المرحلة الثالثة ، وأصبحت الضريبة تسرى بالنسبة لجميع الممولين على أساس الأرباح الفعلية ، وظلت ضريبة القانون العـــام .

وستكون دراستنا لهذه الضريبة على النحو الآتى:

أولا — النظام القديم الذى كان مطبقاً من أول فبراير سنة ١٩٣٩ حتى آخر

ديسمبر سنة ١٩٥٠ والذى كانت الضريبة مفروضة فيه على أساس المظاهر الخارجية.

ثانيا — نظام الضريبة الثابتة الذى كان مطبقاً من أول يناير سنة ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ بالنسبة إلى بعض الممولين .

ثالثا — نظام الضريبة على الأرباح الفعلية الذى بدىء فى تطبيقه منذ أول يناير سنة ١٩٥١ ولا يزال مطبقاً حتى الآن ، والذى استثنى من الخضوع له بعض الممولين فى الفترة من أول يناير سنة ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ (وهم الذين وضع لهم نظام الضريبة الثابتة كما سبق) .

الفرع الأول

النظام القديم للضريبة القائم على أساس المظاهر الخارجية

(من أول فبراير سنة ١٩٣٩ حتى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠)

§ ١ — خصائص الضريبة أثناء هذه المرحلة

٥١٨ — تميزت هذه الضريبة أثناء هذه المرحلة بالخصائص الآتية :

أولا — أنها كانت مفروضة على أساس المظاهر الخارجية - لا على أساس الأرباح الفعلية ، وكان وعاء الضريبة يتكون من مجموع القيمة الإيجارية لمحل مزاولة مهنة الممول والقيمة الإيجارية لمحل سكنه .

ثانيا — أنها كانت مفروضة على أرباح مهن محددة على سبيل الحصر ، وهى مهن قوامها العمل ، ودور رأس المال فيها ثانوى .

ثالثا — أنها ضريبة عينية - إذ لم يقرر المشرع بالنسبة إليها أى إعفاء للحد الأدنى للدخل ، ولا للأعباء العائلية ، وكان سعرها نسبيا وليس هناك أى خصم للتكاليف .

رابعا — أنها ضريبة إقليمية — إذ فرضت على أرباح المهن التى تزاول فى مصر مهما كانت جنسية صاحب المهنة .

خامسا — أنها ضريبة سنوية — لا تسرى على أرباح كل عملية على حدة ، وانما تسرى على الإيراد السنوى مقدرا على أساس المظاهر الخارجية .

§ ٢ — المهن الخاضعة للضريبة

٥١٩ — كانت المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره تنص على أنه : « اعتبارا من أول الشهر التالى لصدور هذا القانون (أى اعتبارا من أول فبراير سنة ١٩٣٩) تفرض ضريبة سنوية على أرباح مهنة المحامى والطبيب والمهندس والمعمارى والحاسب والخبير(١)، وكذلك على أرباح كل مهنة غير تجارية تعين بقرار من وزير المالية » . وقد أصدر وزير المالية عدة قرارات أضاف بها مهنا أخرى إلى المهن المذكورة ، وهى القرارت الآتية :

(١) — القرار رقم ١٠٥ لسنة ١٩٤٠ ، أضاف به مهن : طبيب الأسنان والقابلة والمولدة والحكيمة والطبيب البيطرى .

(٢) — القرار رقم ٦٦ لسنة ١٩٤٤ ، أضاف به مهنة : الطبيب المحلل البكتريولوجى لأمراض الانسان .

(٣) — القرار رقم ٢٥ لسنة ١٩٤٥ ، أضاف به مهن : طبيب الأشعة وأصحاب

---

(١) لا محل لقياس مهنة « المخرج السينمائى » على مهنة الخبير وإخضاع أرباحها لضريبة المهن غير التجارية ، قبل تعديل م ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، لأن الشارع قصد بلفظ « الخبير » الوارد فى م ٧٢ المشار إليها مدلولا خاصا ، هو التعمق والتخصص فى فن معين ، واتخاذ الخبرة فيه مهنة ، (نقض مدنى ، ١٩٥٨/٦/١٢ ، و ١٩٦٣/١/٣٠ فى الطعن ٢٢٦ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ١٩٣ — ومنشور مصلحة الضرائب رقم ٢٢ لسنة ١٩٦٠ ، بتاريخ ١٩٦٠/٧/٣١ باعتبار مهنة الأخراج مهنة خاضعة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية خلال الفترة السابقة على العمل بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) .

معامل التحليلات الحاملين لدبلومات علمية تؤهلهم لمباشرة عملهم بشرط أن يكون هذا العمل قاصرا على ما يتصل اتصالا وثيقاً بأمراض الانسان دون غيره ، والمهندس الزراعى والمؤلف والمترجم والمقرىء والرسام والمصور والمثال والموسيقى والملحن والعازف والمغنى والممثل — واشترط ألا يستعين من يزاول هذه المهن ، هو ومن يشاركه ، بعمل أكثر من ثلاثة أشخاص من مهنته .(١)

(٤) — القرار رقم ٥٦ لسنة ١٩٤٨ ، أضاف به مهنة القبانى .

وقد نصت بعض هذه القرارات على العمل بها من تاريخ نشرها بالجريدة الرسمية، إلا أن محكمة النقض قضت فى حكم لها بتاريخ ٧ ديسمبر سنة ١٩٥٠ باعتبار كافة هذه القرارات الوزارية قرارات تفسيرية ، يسرى العمل بها من أول فبراير سنة ١٩٣٩ وهو التاريخ المعين بالمادة ٧٢ . وبناء على ذلك أصدرت مصلحة الضرائب المنشور رقم ١٥٨ بتاريخ ٦ يناير سنة ١٩٥١ الذى قضى بالعمل بها من أول فبراير سنة ١٩٣٩ طبقاً لحكم محكمة النقض (٢) .

---

(١) اشتراط ألا يستعين صاحب المهنة فى عمله بأكثر من ثلاثة أشخاص من مهنته مخالف للقانون، ولا ينبغى العمل به ، لأن وزير المالية ، فى وضع هذا القيد قد تجاوز الرخصة القانونية المخولة له، إذ لم يشترط الشارع فى المهنة التى يضيفها وزير المالية بقرار منه إلى المهن الواردة فى م ٧٢ المشار إليها ، إلا أن تكون مهنة غير تجارية بطبيعتها ، ويرجع الوزير فى تنفيذ هذه الرخصة إلى القاعدة المقررة فقها وقضاء للتمييز بين المهن التجارية والمهن غير التجارية . وليس للوزير أن يشترط لخضوع المهنة للمادة ٧٢ شروطا لم ترد فى صلب النص نفسه ، أو يقيد الخضوع بقيود لم يقل بها القانون ، سيما إذا لوحظ أن طبيعة المهنة تحدد بمقوماتها الذاتية فقط دون شرط أو قيد ، هذا فضلا عن أن القيد العددى المذكور ليس له مثيل بالمهن الأخرى الواردة بالمادة ٧٢ ولا يباقى المهن المضافة بالقرارات الوزارية الأخرى ، والتفرقة التى أوجدها وزير المالية لا مسوغ لها ، يضاف إلى ذلك أن تقييد العدد بثلاثة جاء تحكميا دون حكمة ظاهرة (محكمة إستئناف القاهرة ١٣/٦/١٩٦٣ ، الطعن رقم ٦٧١ لسنة ٧١ قضائية ، المجموعة الرسمية السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٦٥٠) .

(٢) حلت التعليمات التفسيرية رقم ٢ على المادة ٧٢ من القانون محل المنشور رقم ١٥٨ المشار إليه .

§ ٣ — وعاء الضريبة

٢٥٠ — كانت الضريبة أثناء المرحلة الأولى (من أول فبراير سنة ١٩٣٩ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠) تحسب على أساس ٧٫٥٪ من مجموع القيمة الإيجارية للمكان أو الأمكنة التى تشغلها المهنة والقيمة الإيجارية للسكن الخاص لصاحب المهنة . وإذا كان صاحب المهنة يشغل مكانا واحدا لمهنته وسكناه ، فكانت تحسب على أساس ١٠٪ من قيمته الإيجارية. وقيل فى تبرير ذلك: إن أصحاب المهن الحرة لا يمسكون دفاتر منتظمة يقيدون فيها إيرادات ومصروفات المهنة ، وإن المشرع لم يرد التدخل فى شئونهم بفرض الضريبة على أرباحهم الفعلية ، وأن هذا النظام على كل حال مؤقت ، يعمل به حتى تتاح الفرصة لفرض الضريبة على الدخل الحقيق .

وكانت النسب المذكورة تحسب من القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة العقارات المبنية، وإذا كان المكان لم تفرض عليه ضريبة ، كانت مصلحة الضرائب تقوم بتقدير قيمته الإيجارية ، وكان للممول حق الطعن فى هذا التقدير أمام المحكمة الجزئية الواقع فى دائرتها العقار ، فى بحر ١٥ يوما من إعلان المصلحة له بالتقدير بخطاب موصى عليه بعلم وصول (م ٧٤ قديمة) .

وكانت الضريبة تدفع كل ثلاثة شهور مقدما (م ٧٧ قديمة) .

§ ٤ — الاعفاء من الضريبة

٢٥١ — كان القانون يعفى أصحاب المهن من الضريبة فى السنوات الخمس الأولى من ممارسة المهنة، ولا يلزمهم بالضريبة إلا اعتبارا من أول يناير التالى لانقضاء السنوات الخمس .

كذلك كان التزام صاحب المهنة بأداء الضريبة يبطل متى بلغ ستين سنة ميلادية كاملة (م ٧٦ قديمة) .

الفرع الثانى

نظام الضريبة الثابتة

(من أول سنة ١٩٥٥ إلى آخر سنة ١٩٥٩)

٥٢٢ — *مقدمة* : كان النظام السابق نظاما معيبا ، وعد المشرع بتصحيحه ، ونفذ هذا الوعد عندما عدل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، فألغى المواد من ٧٢ إلى ٧٧ ، واستعاض عنها بغيرها ، وجعل الضريبة تسرى ، لا على أساس المظاهر الخارجية ، وإنما على أساس الأرباح الحقيقية للممول ، كما تظهر من واقع حساباته . أو من واقع تقدير مصلحة الضرائب . كما أنه جعلها تسرى على كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، فجعل منها بذلك ضريبة القانون العام فى مصر ، بدلا من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، التى كانت ضريبة القانون العام حتى آخر سنة ١٩٥٠ .

على أنه منذ صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ المشار إليه ، وأصحاب المهن الحرة من محامين وأطباء مافتئوا يطالبون بإعفائهم من الإجراءات الواردة به . من إمساك دفاتر يومية لقيد الإيرادات والمصروفات ، وإعطاء إيصالات ، وذلك بأن تكون مساهمتهم فى الأعباء العامة على أساس مبالغ معينة يدفعونها ، تختلف باختلاف عدد السنوات التى تنقضى منذ حصولهم على المؤهل الدراسى الذى تتطلبه مزاولة المهنة ، وقد استجاب المشرع إلى رغبتهم ، ولكن فى حدود معينة ، فأصدر القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ ، عدل به أساس فرض الضريبة على بعض أرباب المهن الحرة .

على أن هذا القانون الأخير اكتنف تطبيقه منذ صدوره مصاعب عملية ،

عكست آثارها على استقرار المموالين ، مما دعا المشرع إلى إلغائه بمقتضى القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ .

بذلك طبق نظام الضريبة الثابتة مدة خمس سنوات ، من أول سنة ١٩٥٥[1] حتى آخر سنة ١٩٥٩ ، لا بالنسبة إلى جميع ممولى هذه الضريبة ، ولكن بالنسبة إلى بعضهم ، أما الباقون فكان يطبق على فريق منهم نظام الضريبة على الأرباح الفعلية ، كما تقرر بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ومع تعديل فى بعض أحكامه على الفريق الآخر .

وسندرس فيما يلى : نظام الضريبة الثابتة ، ثم نظام الضريبة على الأرباح الفعلية المعدل .

§ ١ — أحكام نظام الضريبة الثابتة

٥٢٣ — كان هذا النظام يسرى ، كما سبق القول ، لا على كل ممولى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وإنما على فريق منهم ، هم أصحاب المهن الحرة التى تستلزم مزاولتها الحصول على دبلوم عال من احدى الجامعات المصرية أو ما يعادلها من الجامعات الأخرى [2] ، الذين لم يتجاوز متوسط صافى أرباحهم الفعلية فى

---

(١) نصر القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ بتاريخ ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٥ ونص فى مادته الخامسة على العمل به اعتبارا من سنة ١٩٥٥ الضريبية ، ومن ثم فان أحكامه لاتسرى إلا على المموالين الخاضعين لأحكامه الذين كانوا موجودين على قيد الحياة حتى تاريخ صدور القانون ، أما من توفوا قبل ذلك فانهم يحاسبون على أساس الايراد الفعلى .

(٢) وعلى ذلك كان يخرج من نطاق تطبيق هذا القانون المموالون الذين ينتمون إلى أية مهنة لا تستلزم مزاولتها الحصول على دبلوم عال ، ومن هذه المهن على سبيل المثال : المهن الزراعية (وفقاً للمادة ٣ من القانون رقم ١٤٩ لسنة ١٩٤٩) ، مهنة الصحافة (القانون رقم ١٨٥ لسنة ١٩٥٥ م ٤ ، ٥ ، ٦) ، المهن الهندسية (القانون ٨٩ لسنة ١٩٤٦ م ٣ الفقرات أ ، ب ، ج) ، مهنة التوليد (القانون رقم ٤٨١ لسنة ١٩٥٤ م ١ و ٢٠) ، —

السنوات من ١٩٥١ حتى ١٩٥٤ ، أو لم يتجاوز صافى أرباحهم فى أية سنة لاحقة للسنة ١٩٥٤ ألف جنيه حسب الإقرارات المقدمة منهم ، إذا اعتمدتها مصلحة الضرائب ، أو طبقاً للربط الذى تجريه المصلحة بموافقتهم ، أو بناء على قرار لجنة الطعن أو المحكمة المختصة .

وقد حدد المشرع الضريبة بالنسبة إليهم على الوجه الآتى :

(أ) — ١٥ جنيها فى السنة لمن مضى على حصوله على الدبلوم العالى (١) اللازم لمزاولة المهنة مدة تزيد على خمس سنوات ولا تتجاوز عشر سنوات (٢)

(ب) — ٣٠ جنيها فى السنة لمن مضى على حصوله على الدبلوم العالى مدة تزيد على عشر سنوات ولا تتجاوز خمس عشرة سنة .

(ج) — ٥٠ جنيها فى السنة لمن مضى على حصوله على الدبلوم العالى مدة تزيد على خمس عشرة سنة ولا تتجاوز عشرين سنة .

(د) — ٨٠ جنيها فى السنة لمن مضى على حصوله على الدبلوم العالى أكثر من عشرين سنة .

= مهنة تجهيز وبيع النظارات (القانون رقم ٦٢٢ لسنة ١٩٥٣ م ٢ و ٣) (تعليمات تفسيرية رقم ١ للقانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ ، لمصلحة الضرائب) .

وهناك مهن تتطلب مزاولتها الحصول على دبلوم عال ، غير أن القوانين المنظمة لها أباحت لظروف استثنائية مزاولتها لحملة بعض المؤهلات المتوسطة أو لمن لا يحمل مؤهلا دراسيا متى توافرت فيهم شروط معينة، كمهنة المحاسبة والمراجعة (القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ م ٧ و ١١ و ١٢) ، هذه المهن يسرى عليها نظام الضريبة الثابتة سواء بالنسبة لمن يحملون مؤهلا عاليا أو من يحملون مؤهلا متوسطا أو لا يحملون مؤهلا أصلا، لأن الأصل فى مزاولة مهنة المحاسبة ضرورة الحصول على دبلوم عال ، وأما السماح لغير حملة الدبلوم العالى بمزاولة المهنة فهو استثناء لا يقف فى سبيل تطبيق الضريبة الثابتة على الفريقين ، وتكون العبرة فى تحديد فئات الضريبة الثابتة بالنسبة إلى غير حملة المؤهلات العالية ، هى بتاريخ مزاولة المهنة فعلا .

(١) العبرة فى تحديد بدء الحصول على الدبلوم العالى هى بتاريخ اعتماد نتيجة الامتحان النهائى، وليس بتاريخ الانتهاء من أداء الامتحان .

(٢) الممول معفى من الضريبة أثناء السنوات الخمس الأولى من حصوله على الدبلوم .

وكانت الضريبة الثابتة تسدد مرة واحدة فى الميعاد نفسه الذى تسدد فيه الضريبة العادية (الثلاثة شهور الأولى من السنة الميلادية عن السنة السابقة) (م ٧٥/٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) (١) .

وفى حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها كانت الضريبة تستحق عن المدة التى موورست فيها المهنة على أساس نسبتها إلى سنة كاملة . وكان هذا الحكم يطبق كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر (م ٧٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) (٢) .

وقد أجاز المشرع دفع الضريبة على أقساط أربعة ، على أن تدفع « مقدما » فى أول يناير وأول أبريل وأول يوليه وأول أكتوبر من كل سنة ، على ما سنرى.

وإذا انتهت الخمس سنوات أو العشر سنوات . . . الخ التى تلى حصول الممول على الدبلوم العالى أثناء السنة الضريبية ، رأى البعض حساب الضريبة على أساس مبدأ النسبية . فاذا كان محام قد حصل على الليسانس فى الحقوق فى آخر يونيه سنة ١٩٤٧ ، فإنه يدفع ٧٫٥ جنيها عن المدة من أول يناير إلى ٣٠ يونيه سنة ١٩٥٧ و ١٥ جنيها عن المدة من أول يوليه إلى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٧ على أساس نصف المبلغ المقرر لمن انقضى على تخرجه من خمس إلى عشر سنوات ، ونصف المبلغ المقرر لمن انقضى على تخرجه من عشر إلى خمس عشرة سنة ، ورأى البعض الآخر محاسبة مثل هذا الممول على أساس حالته

---

(١) لم يستثن القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ المادة ٧٥ — ٢ المشار إليها وبقى العمل بها بالنسبة إلى الضريبة الثابتة .

(٢) لم يستثن القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ المادة ٧٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أيضا .

وقت استحقاق الضريبة ، أى فى ٣١ ديسمبر ، وعلى ذلك يدفع الممول المذكور ثلاثين جنيها ضريبة عن المدة من أول يناير إلى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٧ (١) .

ولم يعف القانون الذين ينطبق عليهم نظام الضريبة الثابتة من إمساك دفتر اليومية ودفتر الإيصالات اللذين يجب على مولى هذه الضريبة إمساكهما على ما سنرى فيما بعد ، ولم يعفهم كذلك من ضرورة تقديم الإقرارات السنوية المنصوص عليها فى م ٧٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، مبينا بها الإيرادات والمصروفات وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة .

٥٢٤ — **طلب المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية :** كان للممول الذى يسرى عليه نظام الضريبة الثابتة السابق ، أن يطلب محاسبته على أساس أرباحه الفعلية (٢) ، على أن يقدم طلبا بهذا المعنى بخطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول ، يرسله إلى المأمورية المختصة فى الميعاد المحدد لتقديم إقرارات الأرباح السنوية (قبل أول أبريل من كل سنة) (٣) .

---

(١) وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى الأخير (تعليمات تفسيرية رقم ٤ على القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ .

(٢) لا ينفتح ميعاد اختيار الممول بين الضريبة الثابتة وبين المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية لسنة الأساس ، وفقا لحكم القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ ، إلا بعد إخطاره ، الذى خوله له هذا القانون ، عن أرباحه عن سنة الأساس ، إذ لا يتسنى للممول قبل هذا الإخطار أن يكون اختياره صحيحا ، لجهله بما قد يستقر عليه رأى المصلحة فى حقيقة أرباحه عن هذه السنة ، ومن ثم يصح اعتبار هذا الاختيار مشوبا بغلط جوهرى (محكمة القاهرة الابتدائية ، ١٩٦٣/٣/٢٣ ، القضية رقم ١٣٨ لسنة ١٩٦٢ (كلى تجارى)، المجموعة الرسمية السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٨٦٢) .

(٣) العبرة كما أوضحت المادة الثانية من القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ هى « بارسال » طلب الاختيار قبل أول أبريل ؛ وليس بوصوله إلى مأمورية الضرائب .

ويكفى لاختيار المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية ، أن يعلن الممول عن رغبته هذه =

ومن جهة أخرى، كان يجوز لمصلحة الضرائب، لأسباب جدية يعتمدها المدير العام أو من ينيبه ، إذا ما رأت أن أرباح الممول الفعلية تجاوز ألف جنيه ، أن تخطره بتقديرها لأرباحه بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول ، وعلى الممول خلال ثلاثين يوماً من إخطاره بذلك قبول تقدير المصلحة أو تقديم ملاحظاته عليه ، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول . وفى حالة الاتفاق بين المصلحة والممول على تقدير الربح تربط الضريبة على أساسه وإلا رفعت المصلحة الأمر إلى المحكمة المختصة مباشرة (دون حاجة إلى تقديمه للجنة

— صراحة فى الإقرار السنوى بشرط أن يقدم الإقرار فى الميعاد (قبل أول ابريل) كذلك يحاسب الممول على أساس الأرباح الفعلية إذا أمكن استخلاص الاختيار من ظروف تقطع بحصوله كتقديم الإقرار السنوى فى الميعاد بأرباح تزيد عن حد الإعفاء المقرر قانونا وأداء الضريبة المستحقة من واقعه . ولكن لا يعد اختيارا من الممول للمحاسبة على أساس الأرباح الفعلية تقديمه الإقرار السنوى فى الميعاد وعدم أداء أية ضريبة من واقعه بسبب أن نتيجة عملياته خاسرة ، أو أن الأرباح التى حققها دون حد الإعفاء ، وكذلك تقديم الإقرار فى الميعاد بأرباح تزيد عن حد الإعفاء دون أداء الضريبة المستحقة من واقع الإقرار . كل ذلك لأن اشتراط شكل معين لتقديم طلب الاختيار قصد به تمكين مصلحة الضرائب من معرفة اختيار الممول على سبيل اليقين من جهة ، ولأن الاختيار شرع لمصلحة الممول فيتحتم الأخذ به طالما أن الظروف التى تم فيها تقطع بحصوله ، دون التمسك بحرفية النص ، من جهة أخرى . وقضت محكمة النقض فى حكم لها بتاريخ ١٩٦٤/٦/٣ ، بأنه يجب على الممول ، إذا أراد المحاسبة على أساس أرباحه الفعلية ، أن يقدم طلبا للمحاسبة على هذا الأساس فى الميعاد المحدد ، بمقتضى خطاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول ، وأنه لا يغنى عن هذا الطلب قيام الممول بتقديم إقرارات بأرباحه السنوية ، إذ أن هذا التزام آخر ، لا شأن له بطلب المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية الذى يعتبر استثناء من الأصل الذى استحدثه المشرع فى القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ . (الطعن رقم ٣٦٦ لسنة ٢٩ ق ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ٧٦٧).

ويلاحظ أن تقديم الممول طلب اختيار المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية لسنة معينة ، وربط الضريبة على هذا الأساس عن تلك السنة ، يعفيه من واجب تقديم طلب اختيار فى كل من السنتين التاليتين ، إذ يعمل بربط السنة الأولى لهاتين السنتين بقوة القانون (م٣ من القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥) كما سنرى .

الطعن أولا) لتفصل فيه من ناحية الأسباب ثم التقدير ، ويكون حكمها فى الحالتين نهائيا (١) .

§ ٢ — النظام العام المعدل للضريبة

٥٢٥ — كان النظام العام للضريبة يسرى مع تعديل فى بعض أحكامه على ثلاث طوائف من أصحاب المهن الحرة التى تستلزم مزاولتها الحصول على دبلوم عال من إحدى الجامعات المصرية أو ما يعادلها من الجامعات الأخرى وهم :

(أ) من يجاوز متوسط صافى أرباحهم الفعلية فى السنوات من ١٩٥١ إلى ١٩٥٤ ، أو يجاوز صافى أرباحهم فى أية سنة لاحقة للسنة ١٩٥٤ ألف جنيه حسب الإقرارات المقدمة منهم ، إذا اعتمدتها مصلحة الضرائب أو طبقاً للربط الذى تجريه المصلحة بموافقتهم أو بناء على قرار لجنة الطعن أو المحكمة المختصة . (م ١ فقرة ثانية من القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥) .

(ب) من يطلبون المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية من الممولين الذين يسرى عليهم نظام الضريبة الثابتة (م ٢ فقرة أولى من القانون المذكور) .

(حـ) من ترى مصلحة الضرائب ، لأسباب جدية يعتمدها مديرها العام أو من ينيبه ، أن أرباحه الفعلية تجاوز ألف جنيه ، وتحدد الضريبة عليه على أساس أرباحه الفعلية (م ٢ فقرة ثانية من القانون المشار إليه) .

وهؤلاء كان يسرى عليهم النظام العام للضريبة فيما عدا أن الربط كان يعمل

---

(١) كان الممول إذا اختار المحاسبة على أساس الأرباح الفعلية، وقدم إقراراً عن أرباحه، اخطرته مصلحة الضرائب بالنموذجين رقم ١٨ و ١٩ « ضرائب » عن هذه السنة . وإذا لم يقدم إقرارا أكتفت باخطاره بالنموذج ١٩ « ضرائب » بقيمة الضريبة المربوطة عليه. وبالنسبة للسنتين التاليتين لسنة الأساس والتى تربط الضريبة فيها ربطاً حكمياً كان يقتصر على النموذج ١٩ « ضرائب » . ويكتفى بالنموذج ١٩ « ضرائب » أيضا لاخطار الممول بقيمة الضريبة المربوطة عليه على أساس الثبات الثابتة .

به لمدة سنتين خلاف السنة التي يتم فيها ، وكيفية حساب المصروفات عند عدم وجود مستندات تؤيدها ، وتسديد الضريبة على أقساط ، على ما سنبينه فيما يلي :

٥٢٦ — أ - الربط الحكمى : فبالنسبة للممولين المذكورين نصت المادة ٣ من القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه على أنه: « في حالة ربط الضريبة على أساس الأرباح الفعلية طبقاً للمادتين السابقتين(١) يعمل بالربط لمدة سنتين خلاف السنة التي تم الربط عليها وذلك اعتبارا من سنة ١٩٥٤ »فيسرى ربط سنة ١٩٥٤ على سنتى ١٩٥٥ و ١٩٥٦ ، ويسرى ربط سنة ١٩٥٧ على سنتى ١٩٥٨ و١٩٥٩ وهكذا ، حتى ولو كانت إيرادات الممول في السنتين المقيستين من واقع إقراره أقل أو أكثر من ربط سنة الأساس (١٩٥٤ أو ١٩٥٧ في المثال السابق) ، وحتى لو تعدد نشاط الممول بعد سنة الأساس (٢) وغرض المشرع من ذلك استقرار المركز الضريبي لأولئك الممولين أسوة بمن تسرى عليهم الضريبة الثابتة إذ أنها تسرى لأكثر من سنة (٣) .

---

(١) فيشمل ذلك الحالات المبينة في (أ) و (ب) و (حـ) من الفقرة ٥٢٥ السابقة .

(٢) فالطبيب الذي يفتح عيادة أخرى مثلا بعد سنة الأساس (١٩٥٧ مثلا) ، يسرى عليه الربط الحكمى في السنتين المقيستين (١٩٥٨ و ١٩٥٩ في المثال) على أساس أرباحه في سنة ١٩٥٧ من العيادة الأولى فحسب (تعليمات تفسيرية عامة رقم ٥ لسنة ١٩٥٨ في شأن القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥) .

ولكن إذا شارك الممول زميلا له في ممارسة المهنة ، فان هذه المشاركة تجعل لنشاط الممول في السنة المقيسة (١٩٥٥ مثلا ، بعد المشاركة) ، غيره في سنة الأساس (١٩٥٤ ، قبل المشاركة) ، مما ينتفى معه تطبيق قاعدة الربط الحكمى المقررة بالقانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ ، على سنة ١٩٥٥ ، ويتعين الرجوع إلى القاعدة الأصلية ، وهي قاعدة الأرباح الفعلية (محكمة استئناف القاهرة ، ١٩٦٣/١/٣١ ، الاستئناف رقم ٥٤٣ لسنة ٧٩ ق ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٦٩) .

(٣) إذا كان الممول قد تقدم بطلب اختيار عن سنة ١٩٥٥ ، تربط الضريبة عليه في سنتى ١٩٥٥ و ١٩٥٦ على أساس أرباح سنة ١٩٥٤ دون حاجة لتقديم طلب اختيار جديد —

٥٢٧ — ب — المصروفات التي تخصم : نص القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ في الفقرة الثانية من مادته الثالثة (١) على أنه إذا لم يكن لدى الممولين الخاضعين لأحكامه ، الذين تربط الضريبة عليهم على أساس الأرباح الفعلية ، مستندات تؤيد مصروفاتهم وتعتمدها مصلحة الضرائب فتقدر المصروفات جزافا بواقع ٣٠ ٪ من الإيرادات الإجمالية إذا كانت الإيرادات لا تتجاوز ألف جنيه، فاذا تجاوزتها قدرت بواقع ٢٠ ٪ بشرط ألا يقل ما يخصم في هذه الحالة كمصاريف عن ٣٠٠ جنيه في السنة ، وهو القدر المسموح به للممولين الذين يقلون عنهم إيرادا .

٥٢٨ — ح — تقسيط الضريبة على أقساط : أجازت المادة الرابعة من القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه ، للممولين الخاضعين لأحكامه أن يدفعوا الضريبة المستحقة عليهم مقدما تحت الحساب على أربعة أقساط في أول

= بالنسبة لسنة ١٩٥٦ . وإذا كان لم يتقدم بطلب اختيار عن سنة ١٩٥٥ ولكنه قدم طلب اختيار عن سنة ١٩٥٦ ، سرت فئات الضريبة الثابتة عليه عن سنة ١٩٥٥ ، وسرى ربط سنة ١٩٥٤ على سنة ١٩٥٦ . وإذا كان الممول بدأ مزاولة نشاطه خلال سنة ١٩٥٤ ، فتتخذ أرباح سنة ١٩٥٥ أساسا لربط الضريبة عليه بالنسبة للسنتين التاليتين ، إذا تقدم بطلب محاسبته على أساس ارباحه الفعلية ، إذ ينبغى أن تكون الأرباح التي تتخذ أساسا للربط الحكمى ، ارباح سنة كاملة .

(١) لم يعلق هذا النص اعتماد المصروفات على وجوب توافر نظامية الحسابات إيرادا ومصروفا ، كما فعلت المادة ٧٣ / ٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ١ على المادة ٧٣) ، وإنما أوجب اعتماد هذه المصروفات متى كانت مؤيدة بمستندات حتى ولو حددت الايرادات بطريق التقدير الجزافى ، لذلك فانه بالنسبة إلى الممولين الخاضعين لأحكام المادة ٢/٧٣ يقتضى الأمر أن تكون هناك حسابات منتظمة ومؤيدة بالمستندات بالنسبة إلى كل من الايرادات والمصروفات جميعا ، وإلا قدرت المصروفات جزافا بخمس الايرادات ، إذا لم تتوافر صفة الانتظام في إحداها . أما بالنسبة إلى الممولين الخاضعين لأحكام المادة ٢/٣ من القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ فالعبرة في اعتماد المصروفات هي بوجود المستندات المؤيدة لها . فاذا كانت المصروفات مؤيدة بالمستندات الصحيحة وجب الأخذ بها ، حتى ولو كانت الايرادات قد قدرت جزافا (كتاب دورى من مصلحة الضرائب رقم ٤ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ١٩٦٢/١/١٧) .

كل ثلاثة شهور من السنة الضريبية أى فى أول يناير وأول أبريل وأول يوليه وأول أكتوبر من كل سنة .

وكانت هذه القاعدة تسرى فى جميع الأحوال سواء أتم الربط على أساس الضريبة الثابتة ، كما سبق أن ذكرنا ، أم طبقاً للربح الفعلى، أم على أساس الربط الحكمى الخاص بسريان ربط أرباح سنة على سنة أخرى (المذكرة الإيضاحية للقانون).

وكان دفع الضريبة مقدما تحت الحساب لا يخل بالحق فى إعادة تسوية حساب الضريبة عند استحقاقها طبقا لما تسفر عنه الأرباح الفعلية . أو إذا تغير أساس الربط طبقاً للحق المخول فى المادة الثانية من القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه ، لكل من الممول ومصلحة الضرائب .

٥٢٩ — ضرورة امساك الدفاتر التى نصت عليها م ٧٤ : كان الممولون الذين تسرى عليهم أحكام القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه ملزمين فى جميع الأحوال بأحكام المادة ٧٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (إمساك دفتر يومية لقيد إيرادات ومصروفات المهنة ، ودفتر ايصالات ، يسلم منه إيصال لكل من يدفع لهم مبلغا خاصا بالمهنة ، على ما سنبينه فيما بعد)، وهذا سواء أكانوا خاضعين لنظام الضريبة الثابتة أو ربطت الضريبة عليهم بالطريق الحكمى ، ذلك أنهم كانوا معرضين لمحاسبتهم على أساس الأرباح الفعلية إذا تجاوزت ١٠٠٠ جنيه ، وهو ما كان يقتضى استعمال الدفاتر المذكورة .

الفرع الثالث

نظام الضريبة على أساس الأرباح الفعلية

(من أول يناير سنة ١٩٥١ حتى الآن)

٥٣٠ — طبق هذا النظام كما رأينا من أول يناير سنة ١٩٥١ ، وكان يطبق

وحده فى مبدأ الأمر وحتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٤، ثم اشترك معه نظام الضريبة الثابتة بالنسبة إلى بعض الممولين ، من أول يناير سنة ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ ، ثم انفرد ثانية من أول يناير سنة ١٩٦٠ حتى الآن .

وسنتكلم فيما يلى على تعريف الضريبة وخصائصها فى هذا النظام، ثم على المهن التى تخضع أرباحها للضريبة ، وشروط سريانها، والهيئات المعفاة منها ، ووعائها، وإجراءات تحديد الربح الخاضع لها ، ثم الواقعة المنشئة للضريبة ، وسعرها ، وطريقة تحصيلها ، وغير ذلك من الأحكام .

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

٥٣١ — **تعريف الضريبة** : الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ضريبة مباشرة ، نوعية ، على الإيراد الفعلى ، الصافى ، للمهن غير التجارية ، وكذلك على إيراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى ، وهى نصف شخصية ، سنوية ، إقليمية .

٥٣٢ — **خصائص الضريبة** : يتضح من هذا التعريف أن الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تتميز بالخصائص الآتية :

أولا - **أنها ضريبة مباشرة نوعية** - فهى ضريبة مباشرة ، لأنها تسرى على عنصر يتميز بالانتظام والاستقرار النسبى ، وهو الإيراد . وهى ضريبة نوعية ، لأنها تسرى على نوع معين من الإيراد ، هو إيراد العمل المستقل .

ثانيا - **أنها ضريبة على الإيراد الفعلى الصافى** - لأنها تسرى على الإيراد الذى يحققه الممول فعلا أثناء السنة الضريبية بعد خصم تكاليف الحصول عليه .

ثالثا — أنها ضريبة على الإيراد المقبوض : رأينا عند دراسة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية أنه يكفي لسريانها « استحقاق » الإيراد ولو لم يقبض فعلا . أما ضريبة أرباح المهن غير التجارية فلا تسرى إلا على الإيراد «المقبوض» فعلا ، أما الإيراد الذى يستحق فلا تسرى عليه إلا فى السنة التى يتم فيها قبضه فعلا.

رابعا — أنها ضريبة نصف شخصية : إذ تراعى فيها بعض عناصر شخصية الضريبة : فهى تسرى على الإيراد الصافى، ويعفى المشرع حدا أدنى للدخل ويسمح بخصم مبالغ من الدخل للأعباء العائلية ، كما سنرى . وسعرها كان نسبيا حتى آخر سنة ١٩٥٩ ، ثم أصبح تصاعديا ابتداء من أول يناير سنة ١٩٦٠ . لكن لا تزال بها بعض سمات الضريبة العينية ، من ذلك أنه لا يخصم من الإيراد شيء إذا تجاوز مثلى حدود الإعفاء ، كما لا تخصم فوائد الديون التى لا تخص المهنة .

خامسا — أنها ضريبة اقليمية: فهى تسرى على الإيراد المتولد فى مصر ، مهما كانت جنسية صاحبه ، ولا تسرى على الإيراد المتولد فى الخارج ، ولو كان صاحبه مصريا ، أو أجنبيا متوطنا أو مقيما فى مصر .

سادسا — أنها ضريبة سنوية :فهى لا تسرى على أرباح كل عملية على حدة ، ولا على الربح بمجرد تحققه ، ولكنها تسرى على نتيجة العمليات التى يقوم بها الممول أثناء سنة كاملة كوحدة متكاملة ، لأن الضريبة مفروضة على أساس الأرباح الصافية ، وهى فى هذا تشبه ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . وسنة الضريبة هى السنة الميلادية (من يناير إلى ديسمبر) ، ولا يجوز للممول اختيار سنة أخرى ، وذلك على العكس من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

وهناك حالات استثنائية تسرى الضريبة فيها لمدة أقل من سنة ، كحالة الوفاة، والتوقف عن العمل ، والتنازل عن المنشأة .

رابعا — أنها ضريبة القانون العام — فهى تسرى ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ . على إيراد كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى وكانت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية هى ضريبة القانون العام قبل ذلك كما سبق القول.

المبحث الثانى

المهن التى تخضع أرباحها للضريبة

٥٣٣ — تخضع لهذه الضريبة :

(ا) أرباح المهن غير التجارية : وتشمل المهن الحرة كمهنة الطبيب والمحامى والمهندس ، كما تشمل غير ذلك من المهن التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ، ويكون العنصر الأساسى فيها العمل .

وليس من السهل التفرقة بين المهن الحرة وبين غيرها من المهن غير التجارية(١)، ويرجع فى تحديد كل مهنة حرة أو غير تجارية إلى القوانين واللوائح المنظمة لها ، وقد استعمل المشرع نفسه كلا من العبارتين « مهنة حرة » و « مهنة غير تجارية » مكان الأخرى ، مما يدل على أنه يعتبرهما مترادفتين . على أنه ليس لهذه التفرقة أهمية عملية ، إذ تخضع جميع هذه المهن لنفس الضريبة .

(ب) أرباح كل مهنة أو نشاط لا يخضع لضريبة أخرى. والمهنة ، هى مزاولة

---

(١) عرفت محكمة النقض فى حكم لها بتاريخ ١٣ أبريل سنة ١٩٦١ المهن غير التجارية بأنها المهن التى يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتى يكون العنصر الأساسى فيها العمل ، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطا ونتيجة استثمار رأس المال والعمل ، متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب » (مجموعة أحكام محكمة النقض (مدنى) السنة ١٢ (١٩٦١) ص ٣٧٠) .

الشخص لعمل على وجه التكرار والاعتياد ، بقصد الحصول على إيراد منتظم منه يعتمد عليه فى معيشته ، أما النشاط هنا فيقصد به العمل أو الجهد البدنى أو الذهنى الذى لا يبلغ حد المهنة ويبذله الشخص بقصد الحصول على إيراد منه ، يعتمد عليه فى معيشته أيضاً ، وقد أضيف لفظ « نشاط » إلى النص حتى يكون شاملا ولا يفلت من الضريبة نتاج النشاط الذى لم يرق إلى مرتبة « المهنة » . على أن النشاط العابر لا يكفى ، بل يجب أن يتكرر كما سنرى فيما بعد .

ومن أمثلة النشاط الذى يخضع لهذه الضريبة :

(١) **تأجير محل الاعلان** — فصاحب المبنى الذى يؤجر استعمال سطح المبنى أو حوائطه الخارجية للإعلانات يخضع إيراده من ذلك لضريبة المهن غير التجارية(١) ما لم يكن من الخاضعين فى الأصل لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . إذ تدخل أرباحه من هذا التأجير فى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبقاً لنص المادة ٣٩ .

(٢) **التأجير من الباطن للمساكن غير المفروشة** — بشرط ألا يكون عارضا .

(٣) **تأجير المساكن المفروشة** — بشرط ألا يكون عارضا وبشرط ألا يشمل الخدمة وتقديم الطعام والمشروبات وغيرها . إذ يخضع فى هذه الحالة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كما سبق(٢) .

---

(١) بشرط ألا يكون ذلك من قبيل التركيبات التى تقام على أسطح أو واجهات العقارات وتكون مؤجرة ، أو مقابل نفع أو أجر ، لأنها تخضع عندئذ للضريبة على العقارات المبنية ـ كما سبق أن رأينا (راجع الفقرة ١٢٤ ، ص ١١٥ فيما سبق).

(٢) راجع الفقرة ٣١٠ ، ص ٣٤١ وما بعدها ، فيما سبق.

(٤) التأليف — لم يعرفه المشرع ، وهو نتاج الفكر وخلاصة التجارب والمشاهدات ، وليس التأليف هو المظهر المادى ، الذى يتخذه هذا النتاج فى العالم الخارجى فى شكل مخطوط أو كتاب أو محرر ، وإنما يكمن فى الفكرة فى ذاتها ، أى فى المجهود الذهنى(١) . وقد جرى العرف السائد على إطلاق لفظ « مؤلف » على كل من أنتج عملا فى الأدب أو العلم أو الفن ، بصرف النظر عن طول العمل وأهميته.

وتخضع الأرباح الناتجة من ممارسة حقوق التأليف لضريبة المهن غير التجارية(٢) سواء أمارسها المؤلف بنفسه(٣) (باعتبار التأليف مهنة غير تجارية ، أم مارسها ورثته(٤) (باعتبار أنهم يباشرون نشاطاً لايخضع لضريبة أخرى) ، لكن يشترط لسريان الضريبة توافر ركن الاعتياد وبالتالى الامتهان ، بتكرار عملية التأليف ، مع مراعاة نوع المؤلف وأهميته والظروف المحيطة به .

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم ٧ على المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وتعليمات تفسيرية عامة رقم ٣ لسنة ١٩٥٦ ، لمصلحة الضرائب .

(٢) كان مقتضى التشريع عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن تخضع مهنة التأليف للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، بحكم كونها ضريبة القانون العام (م ٣٢/٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) وبحكم أن المهن التى تخضع للضريبة على الأرباح غير التجارية كانت محددة على سبيل الحصر. ثم اضيفت مهنة التأليف إلى تلك المهن ، وأخضعت للضريبة على الأرباح غير التجارية ، بمقتضى القرار الوزارى رقم ٢٥ لسنة ١٩٤٥ ، الذى سرى ، طبقا لحكم محكمة النقض بتاريخ ٧/١٢/١٩٥٠ السابق الاشارة إليه (راجع الفقرة ٥١٩ ، ص٥٩٧ ، فيما سبق) من أول فبراير سنة ١٩٣٩ ، وهو التاريخ المعين بالمادة ٧٢ .

(٣) وسواء تنازل عن استغلال حق النشر بصفة كلية عن جميع الطبعات أو بصفة جزئية عن طبعة واحدة أو عدد محدد من الطبعات ، فان ما يحصل عليه يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

(٤) أما إذا باع الورثة حق مورثهم بالكامل — أى الحق المورث لهم — وهو الحق الذى دخل ضمن عناصر التركة فان ما يحصلون عليه كثمن لهذا البيع لا يعتبر إيراداً بل يعتبر رداً لرأس المال الذى قوم به حق التأليف فى التركة ، ولا يخضع لضريبة الأرباح التجارية ،

أما الأعمال العارضة فلا تخضع للضريبة (١) . مع ملاحظة أن المؤلف الأول لا يعتبر عملا عارضا إذا ثبت اتجاه نية المؤلف نحو مباشرة أعمال أخرى مستقبلا (٢) .

المبحث الثالث

شروط سريان الضريبة

٥٣٤ — يجب توافر الشروط الآتية لكى تسرى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

(١) مزاولة المهنة بصفة مستقلة : أى ألا يكون الممول مقيداً بالتزامات عقد العمل ، إذ يخضع كسبه حينئذ لضريبة المرتبات والأجور . فالإيراد الذى يحصل عليه محام تحت التمرين من مباشرة مهنته يخضع للضريبة على أرباح المهن الحرة إذا كانت لا تربطه بالمحامى الأصلى الذى يعمل فى مكتبه علاقة الأجير برب العمل . أما إذا تحققت هذه العلاقة فإن ما يحصل عليه من مرتب يخضع للضريبة على المرتبات والأجور والمعاشات .

---

(١) حكمت محكمة إستئناف القاهرة فى ١٩٦٣/٢/٢١ فى الاستئناف رقم ٣١٨ لسنة ٧٩ قضائية ، بأن تحرير المؤلف لمذكراته وبيعها لناشر ، وقيام الناشر بنشر المؤلف فى جريدته تباعا فى اعداد متعددة لا يتوافر فيه عنصر الاستمرار والامتهان ، إذا لم يثبت أن المؤلف قد قام بنشاط آخر (المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ١٢٢) .

(٢) يرى البعض أن إعادة طبع الكتاب فى حد ذاتها لا تخضع المؤلف للضريبة ، لأنها لم تخرج فكرة جديدة إلى حيز الوجود ، ولا يترتب عليها بعبارة أخرى ، وجود مؤلف جديد ، ولا يتوافر بها ركن الامتهان ، وأنها لا تعدو أن تكون عملية مادية بحتة ، هى إعادة النقل ، دون أن يكون للفكر نتاج ملحوظ فيه ، خصوصا إذا كان ما أضيف إلى الكتاب عند إعادة طبعه ليس سوى ما أضافه المشرع من تعديلات إلى مواد القانون ، إذ أنها تعديلات لا أثر لمجهود الممول فيها (حكم لمحكمة القاهرة الابتدائية ، تأيد من محكمة استئناف القاهرة بتاريخ ١٩٦٠/٠١/٢٤ فى الاستئناف رقم ١٠٩ لسنة ٧٧ قضائية) .

(٢) **مزاولة المهنة بصفة معتادة** : يجب لكى تسرى الضريبة أن تتكرر العمليات الداخلة فى نطاق المهنة أو النشاط ولا تحصل عرضاً . أما عدد المرات التى تتكرر فيها العمليات حتى تتخذ طابع المهنة أو النشاط فأمر تقديرى يختلف حسب الظروف وحسب طبيعة كل مهنة أو نشاط .

ويجب أن يمارس الممول المهنة فعلا لكى يخضع للضريبة ، فلا يكفى أن يقيد الشخص أسمه فى جدول المحامين ليخضع للضريبة ، بل يجب إلى جانب ذلك أن يمارس المهنة فعلا .

(٣) **توافر نية الكسب** — فلا تسرى الضريبة إذا كان الغرض من ممارسة المهنة مجرد الهواية ، أو أداء خدمات مجانية ، أو نشر العلم .

(٤) **مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر** — هذا الشرط مستفاد من طبيعة هذه الضريبة ، إذ لا يوجد نص صريح ، كالمادة ٣٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالنسبة إلى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

ويعرف هذا الشرط بقاعدة إقليمية الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وإذا كان للممول مقران لمزاولة المهنة أحدهما بمصر والآخر فى الخارج ، فلا تسرى الضريبة إلا على الأرباح الناتجة من مزاولتها فى مصر ، أما إذا لم يكن له مقر مستقل لمزاولة المهنة فى الخارج واستدعى من مصر للقيام بأى عمل من أعمال مهنته بالخارج فأتعابه من ذلك تدخل فى وعاء الضريبة المصرية ، كالطبيب الذى يزاول المهنة فى مصر ويستدعى لعلاج شخص فى ليبيا مثلا .

ويلاحظ أنه ليس من الضرورى لسريان الضريبة المصرية وجود مقر لمزاولة المهنة فى مصر بل يكفى مجرد المزاولة فى مصر .

(٥) **أن يكون العنصر الأساسى فى المهنة أو النشاط هو العمل :**

هذا الشرط هو الذى يميز المهن غير التجارية عن المهن التجارية .

على أن هذه الضريبة قد تسرى ، بصفتها ضريبة القانون العام ، على مهن أو أنواع من النشاط لا يكون العمل هو العنصر الأساسى فيها ، بل قد لا يكون هناك عمل ما ، كالتأجير من الباطن للمساكن غير المفروشة ، وتأجير المساكن المفروشة(١) .

إذا اجتمعت هذه الشروط سرت الضريبة ، وكما هو الحال بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية(٢) لا يشترط لاستحقاقها مزاولة النشاط طبقاً للقوانين واللوائح الخاصة بالمهنة ، بل تستحق الضريبة وتؤدى ولو باشر صاحب المهنة مهنته على خلاف ما تقضى به القوانين واللوائح ، بل وتستحق الضريبة كذلك حتى عن الأعمال غير المشروعة ، ومن ثم فإن حرمان الممول من مهنته أو تجريده منها ، لا ينزع عنه صفة الممول ، وقد حكم بأن تجريد صحفى من مهنته بمقتضى حكم محكمة الغدر لا يمنع من استحقاق الضريبة على نشاطه إذا ثبت أنه زاول نشاطه فعلا ، إذ العبرة بحقيقة الواقع (٣)

المبحث الرابع

الهيئات المعفاة من الضريبة

٥٣٥ — يعفى من أداء هذه الضريبة (م ٧٢ ،الفقرة الثانية : (١) و (٢) معدلة بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١) :

(١) الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب ، وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العملى أو الرياضى ، وكذلك المعاهد التعليمية

---

(١) راجع الفقرة: ٥٣٣ ، ص ٦١٢ فيما سبق.

(٢) راجع الفقرة ٣٣١ ، ص ٣٦٩ ، فيما سبق .

(٣) محكمة استئناف القاهرة ، ١٩٦٣/٢/٢١ ، الاستئناف رقم ٣١٨ لسنة ٧٩ ق ، المجموعة الرسمية السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ١٢٢ ، وقد سبقت الاشارة إليه بالفقرة ٥٣٣ ، ص ٦١٤ ، الهامش (١) .

(٢) المنشآت الزراعية، إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة .

كانت المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل إلغائها بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١[1] تنص على إعفاء :

(١) الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ، وكذلك المعاهد التعليمية .

(٢) المنشآت الزراعية إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة .

ويرجع سبب النص على الإعفاء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلى أنها كانت حتى أول سنة ١٩٥١ ضريبة القانون العام . فخشى المشرع إذا هو لم ينص على إعفاء الجماعات والمنشآت المذكورة أن تلحقها الضريبة باعتبارها ضريبة القانون العام.

ولما أصبحت الضريبة على أرباح المهن غير التجارية هى ضريبة القانون العام ، نقل المشرع الإعفاء من المادة ٤٠ إلى المادة ٧٢ وألغى المادة ٤٠ . فلا يعنى إلغاء هذه المادة إذن سريان الضريبة على تلك الجماعات والمنشآت .

---

(١) كانت الفقرتان : ٣ و ٤ من المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره كالآتى :

م ٤٠ — يعفى من أداء الضريبة : ....(٣) المعاهد التعليمية وسائر الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب (٤) المنشآت الزراعية إذا لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة. ثم عدلت الفقرة « ٣ » بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١ على الوجه الآتى : (٣) الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وكذلك المعاهد التعليمية التابعة لهيئات أو جماعات من هذا القبيل . ولما عدلت المادة ٤٠ بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أصبحت الفقرة « ٣ » كالآتى : الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ، وكذلك المعاهد التعليمية. أما الفقرة « ٤ » فظلت كما هى ولم تعدل ، ثم ألغيت المادة ٤٠ بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ كما هو مذكور بالمتن .

وتشمل الفقرة (١) نوعين من المنشآت : المعاهد التعليمية ، والجماعات التى لا ترمى إلى الكسب .

٥٣٦ — أما المعاهد التعليمية : فقد كانت جميعها معفاة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، طبقاً للنص الأصلى للمادة ٤٠ (٣) ، ولكنها أخضعت لتلك الضريبة فيما بعد بمقتضى القانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١، إذا لم تكن تابعة لهيئة أو جماعة لا تسعى إلى الكسب ، ثم أعيد إعفاؤها منها بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ . ذلك أنها أصبحت كلها خاضعة لإشراف موحد ورقابة دقيقة من جانب وزارة المعارف (وزارة التربية والتعليم الآن) مما جعلها ليست مصدراً للربح ولكنها اخضعت للضريبة على الأرباح غير التجارية حتى ١٩ أكتوبر سنة ١٩٥١ ، ثم اعفيت منها (١) .

٥٣٧ — وفيما يتعلق بالجماعات التى لا ترمى الى الكسب ، يلاحظ ، كما سبق القول(٢) ، أن تلك الجماعات لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية

---

(١) وبناء على ذلك كانت المعاهد التعليمية معفاة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إطلاقا فى المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ (تاريخ العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) حتى ٢٣ يوليه سنة ١٩٤١ (اليوم السابق لتاريخ العمل بالقانون رقم ٣٩ لسنة ١٩٤١) . وفى المدة من ١٩٤١/٧/٢٤ حتى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ (اليوم السابق لتاريخ العمل بالأحكام المعدلة لضريبة المهن الحرة وفقاً للقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) أعفيت من تلك الضريبة المعاهد التابعة لهيئات لا ترمى إلى الكسب ، دون غيرها من المعاهد . وابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ إلى ١٩ أكتوبر سنة ١٩٥١ (اليوم السابق لتاريخ العمل بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١) اخضعت تلك المعاهد للضريبة على الأرباح غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام . وأعفيت منها من تاريخ العمل بالقانون الأخير . ولا فرق فى ذلك بين المعاهد الخاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم وغير الخاضعة له . والعبرة فى الخضوع للضريبة والاعفاء منها هو بحدوث الواقعة المنشئة للضريبة فى ظل النص السارى وقت حدوثها .

وهناك مشروع باعفاء الشركات المساهمة التى يقتصر نشاطها على انشاء معاهد تعليمية من الضرائب بأثر رجعى يبدأ من سنة ١٩٥٧ .

(٢) راجع الفقرة ٣٢٦ وما بعدها ، ص ٣٠٨ ، فيما سبق .

ما دامت لا ترمى إلى الكسب ، ولا تخضع لضريبة الأرباح غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام ، لأنها معفاة منها بصريح النص (م ٧٢) . أما إذا هى زاولت نشاطاً تجارياً أو صناعياً ، متعدية بذلك حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ، فإن الضريبة تسرى على الربح الذى تحققه ، كالربح الذى تحصل عليه جمعية الإسعاف من صيدلية لها تبيع فيها الأدوية للجمهور ، لأن بيع الأدوية لا يتصل بالغرض الأصلى للجمعية وهو إسعاف المصابين والجرحى والمرضى مجاناً (١) .

٥٣٨ — **أما المنشآت الزراعية** : فلا تسرى عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلا إذا اتخذت شكل الشركات المساهمة ، كذلك لا تسرى عليها ضريبة الأرباح غير التجارية ، باعتبارها ضريبة القانون العام ، لأنها معفاة منها بصريح النص (م ٧٢ ، ٢) .

وقد كانت العدالة تقتضى إخضاع المنشآت الزراعية للضريبة ، إذ يجب ألا يفلت إيراد من الضريبة مهما كان مصدره وفى الدول الأخرى لا تعفى أرباح الاستغلال الزراعى من الضريبة ، وإنما تسرى عليها ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، أو تفرض عليها ضريبة خاصة بها .

وقد اختلفت الآراء فيما هو المقصود بالأرباح الزراعية التى يشملها الإعفاء ، ويرجع الخلاف إلى أن المنشآت الزراعية لا تكتفى عادة بالقيام بأعمال الاستغلال الزراعى البحت ، أى إنبات الزرع وبيع المحاصيل الناتجة منه ، بل كثيراً ما تقوم بجانب ذلك بأعمال أخرى تتصل بطبيعتها بالاستغلال الزراعى ، كتربية الماشية ،

---

(١) راجع التعليمات التفسيرية رقم ٤ على المادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، من مصلحة الضرائب . وغنى عن البيان أن إعفاء بعض الهيئات أو الجماعات من أداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية لا يمتد إلى إعفاء موظفى تلك الهيئات والجماعات ومستخدميها وعمالها من أداء ضريبة المرتبات والأجور .

وبيع ألبانها ومنتجات ألبانها . أو تحويل المواد الزراعية الأولية قبل بيعهـا . فهل يقتصر الإعفاء على عمليات الاستغلال الزراعى البحت ، أم يمتد أيضا ليشمل العمليات الملحقة به ؟ .

ترى مصلحة الضرائب المصرية(١) أن الأرباح الزراعية التى يشملها الإعفاء هى أرباح الاستغلال الزراعى البحت ، وأنه إذا تجاوز النشاط ما تستلزمه طبيعة الاستغلال الزراعى ، بحيث تعداه إلى عمليات غير متصلة بها أو لازمة لها ، فإن الربح الذى يتحقق من هذه العمليات يخضع للضريبة على الأرباح التجارية، وعلى ذلك فبيع المزارع محصولات أرضه فى مزرعته أو فى أحد الأسواق،دون إدخال أى تعديل عليها ، لايعتبر عملا تجاريا ولا يخضع الربح الناتج منه للضريبة عـلى الأرباح التجارية ، أما بيع المزارع منتجات أرضه فى محل له بالمدينة بعـد أن يضيف إليها بعض العمليات والإضافات الفنيةالتى تزيد من قيمتها ، فيعتبر جمعا منه بين صفة المزارع المعفى من الضريبة ، وصفة التاجر الذى يخاطر برأس المال والعمل ، ويخضع بصفتهالثانية(تاجر)للضريبة على الأرباح التجارية. وإذا كان ما أدخل على المحصول من تغيير هو مجرد تحسينات بسيطة كتنظيف المحصول ،أوتدفئة الموز، أو حلج القطن، فلا تعتبر هذه التحسينات من العمليات الصناعية التى ينتفى معها الإعفاء . أما إذا امتد الاستغلال الزراعى إلى عمليات صناعية لا يتطلبها النشاط الزراعى، كاستخلاص الروائح من الزهور،وصناعة منتجات الألبان، فإن المستغل الزراعى لايعدو أن يكون تاجرا فى مثل هذه الحالات (٢) ، وعلى ذلك تخضع أرباح العمليات لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

---

(١) منشور رقم ٥٣ فى ٩ سبتمبر سنة ١٩٤٠ ومنشور رقم ١٤٩ لسنـة ١٩٤٩ ، والتعليمات التفسيرية رقم ١ على المادة ٤٠ قبل الغائها بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١ — وتعليمات تفسيرية رقم ٤ على المادة ٣٠ صدرت بتاريخ ١٩٥٧/٤/١٣ .

(٢) حكم لمحـكمة النقض المصرية فى الطعن رقم ١٠٦ لسنة ١٦ قضائية .

أما القضاء فقد اتجه فى مجموعه إلى التوسع فى معنى الربح الزراعى، ولم يقصره على ربح الاستغلال الزراعى البحت ، بل مده إلى عمليات التحويل التى يقوم بها المزارع بشرط أن تكون مكملة لزراعته ، أما إذا كانت الزراعة على العكس هى التى تعتبر مكملة لعمليات التحويل هذه ، فلا يعفى الربح الناتج منها من الضريبة ، وبناء على ذلك حكم بأن تربية المواشى، وتعقيم الألبان وصناعة الجبن والزبد، تعتبر خارجة عن الاستغلال الزراعى وتستحق عليها الضريبة ما دامت زراعة الأرض تتم بقصد مد المحل التجارى بالألبان وليس العكس [1] . وحكم بأن بيع المزارع منتجات أرضه كما هى (كالموز والزهور) فى بعض محال له بالمدينة يدخل فى مدلول الاستغلال الزراعى المعفى من الضريبة .

وقد قضت محكمة النقض المصرية ، فى حكم لها بتاريخ ١٨ أكتوبر سنة ١٩٥٦ (٢) بأن بيع الزهور بعد صبغها بصبغة أخرى، وتهيئتها فى سلال ، أو وضعها فى باقات ولفها فى ورق خاص وربطها بالأشرطة وما إلى غير ذلك من أعمال التحوير الفنية ، التى تعتمد على خبرة من نوع خاص ، يعتبر نشاطا تجاريا يخضع لضريبة الأرباح التجارية ، لأن هذا العمل ليس من مستلزمات الاستغلال الزراعى ، ولكنه نشاط منفصل يحمل روح المخاطرة .

---

(١) يلاحظ أن المنشآت التى تقوم بتربية المواشى أو النحل أو الدواجن أو تفريخها أعفاها المشرع بعد ذلك من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ما لم تكن متخذة شكل الشركات المساهمة ، وذلك بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧٠ لسنة ١٩٥٩ (نشر فى الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٦-١٢-١٩٥٩ العدد ٢٨٤) ، كما سبق أن ذكرنا (راجع الفقرة ٣٤٦ ، ص ٣٨٥ ، فيما سبق) .

(٢) الطعن رقم ١٠٢ لسنة ٢٣ قضائية ، مجموعة أحكام ومبادىء النقض الضريبية للاستاذين بدران ونوح ، ص ٤٨٧ .

المبحث الخامس

وعاء الضريبة

٥٣٩ — كانت الضريبة حتى آخر عام ١٩٥٠ مفروضة على أساس الأرباح الحكمية كما سبق (١) . لكنها أصبحت تسرى، إبتداء من أول يناير ١٩٥١ ، على الأرباح الفعلية الصافية ، التى يحققها الممول أثناء السنة الميلادية . وهذا مانصت عليه المادة ٧٣ بعد تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ إذ جاء بها : « تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة ، ويكون تحديد صافى الأرباح على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرها الممول بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ما عدا الضريبة على أرباح المهن غير التجارية التى يؤديها طبقاً لهذا القانون

« وفى حالة عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات تقدر المصروفات جزافا بخمس الايرادات » (٢) .

٥٤٠ — **سنوية الضريبة** : ضريبة أرباح المهن غير التجارية ضريبة سنوية بنص المادة ٧٢ ، وسنتها هى السنة الميلادية التى تبدأ من أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر . وفى حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها تستحق الضريبة عن المدة التى مارس فيها المهنة على أساس صافى الأرباح المستحقة فى هذه المدة بعد ردها إلى سنة كاملة . ويطبق هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر (م ٧٧) .

---

(١) راجع الفقرة ٥٢٠ ، ص ٥٩٨ ، فيما سبق.

(٢) يلاحظ أن القانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ كان يقدر المصروفات جزافا بالنسبة للممولين الذين تستلزم ممارستهم المهنة الحصول على دبلوم جامعى بواقع ٣٠ ٪ من الايراد —

مثال : محام مارس مهنته لمدة ٩٠ يوما خلال سنة ١٩٥٢ وكان صافى ربحه فى تلك المدة ١٨٠ جنيها. هذا الربح إذا رد لسنة كاملة فانه يساوى :

(١٨٠ ÷ ٩٠) × ٣٦٦ = ٧٣٢ جنيها

وتكون الضريبة المستحقة عن السنة كلها :

٧٣٢ × ١١ ÷ ١٠٠ = ٥٢٠م/٨٠ج

والضريبة المستحقة نسبيا عن الـ ٩٠ يوما هى :

(٨٠,٥٢٠ ÷ ٣٦٦) × ٩٠ = ٨٠٠م/١٩ج

وسنذكر فيما يلى الإيرادات التى تدخل فى وعاء هذه الضريبة ، ثم التكاليف التى تخصم منه ، مع مقارنتها بما سبق أن ذكرناه بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

§ ١ - الايرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة

٥٤١ — يدخل فى وعاء هذه الضريبة كل إيراد يكون نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرها الممول ويكون قد قبضه فعلا ، فلا يكفى كما سبق القول ، استحقاق الربح لإدخاله فى الحساب ، بل لابد من قبضه فعلا ، على عكس الحال بالنسبة إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، حيث يكفى استحقاق الربح لسريان الضريبة عليه. وقد راعى المشرع فى ذلك أن أصحاب المهن غير التجارية لهم وضع خاص يختلف عن وضع أصحاب المهن التجارية ، قد يؤدى إلى غبنهم إذا حوسبوا على أساس الأرباح المستحقة ، باقتضاء ضريبة منهم على أرباح لم يحصلوا عليها فعلا . ومن جهة أخرى تسرى الضريبة على الربح المقبوض حتى

—— الاجمالى إذا كان لايتجاوز الف جنيه وإذا تجاوزها قدرت بواقع ٢٠ ٪ بشرط ألا يقل ما يخصم فى هـذه الحالة كمصاريف عن ٣٠٠ جنيه فى السنة ، على ماورد فى الفقرة ٥٢٧ ، ص ٦٠٧ ، فيما سبق ، فميز بذلك الممولين المذكورين ، وكان الأجدر بالمشرع أن يسوى بين جميع الممولين .

ولو كان عن عمليات تمت فى سنوات سابقة أو عن عمليات لم يتم أداؤها حتى نهاية السنة الضريبية (١) .

وتسرى الضريبة على الإيراد سواء أكان نقديا أم عينيا ، كالأتعاب حتى ولو كانت فى صورة مرتب ثابت ، أو كانت عن أعمال غير مشروعة ، والهبات النقدية والعينية المتعلقة بمزاولة المهنة .

ولكن لا يدخل فى وعائها :

(١) — الأرباح الرأسمالية : الناتجة عن بيع أى شىء من الأصول الثابتة المستعملة فى مزاولة المهنة كالكتب والأجهزة والأثاث ... الخ ، وذلك خلافا لما عليه الحال بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، إذ لا يوجد نص يسمح بذلك كنص المادة ٣٩ .

(٢) — إيرادات العقارات ورؤوس الأموال المنقولة الداخلة فى عمل المنشأة خلافا لما عليه الحال بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، إذ لا يوجد نص مماثل لنص المادة ٣٦ .

(٣) — الهبات غير المتعلقة بممارسة المهنة .

---

(١) وإذا قام الممول برد كل المبالغ المتحصلة مقدما أو بعضها فى سنة تالية ، وكان قد سبق اخضاعها للضريبة فيحق له أن يخصمها من الأرباح فى السنة التى يتم فيها الرد .

ويلاحظ أن المشرع أخذ بقاعدة «استحقاق» الربح فى حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها لأى سبب كان إذ نص فى المادة ٧٧ من القانون على أنه فى حالة انقطاع صاحب المهنة عن ممارستها تستحق الضريبة عن المدة التى مارس فيها المهنة على أساس صافى الأرباح « المستحقة » فى هذه المدة بعد ردها إلى سنة كاملة . ويطبق هذا الحكم كلما استحقت الضريبة عن جزء من السنة لأى سبب آخر . وعلى ذلك يكون تحديد الأرباح الصافية فى الفترة المنوه عنها على أساس مجموع الايرادات « المستحقة » فى هذه الفترة ، والايرادات التى قبضها الممول وتكون متعلقة بعمليات تمت فى سنوات سابقة ، مخصوما منها المصروفات « المستحقة » عن هذه الفترة الأخيرة والمصروفات المدفوعة عن عمليات تمت فى سنوات سابقة ، مع مراعاة ما نصت عليه المادة من رد صافى الأرباح المستحقة إلى سنة كاملة ، كما رأينا .

(٤) — التعويض الذى يحكم به للممول مقابل التنازل عن عقد من العقود أو فسخه، كعقد الإيجار، أو فى جريمة قذف فى حقه مثلا، ولو كانت بسبب مباشرة المهنة، لأن هذا التعويض لا يعتبر إيرادا وإنما يعتبر رأس مال.

(٥) — المصاريف والرسوم التى يقبضها الممول من عملائه.

(٦) — المكافآت والجوائز المالية التى يحصل عليها من مؤتمرات أو محافل علمية.

(٧) — المبالغ التى يحصل عليها مقابل القائه محاضرة فى احدى الجمعيات أو الهيئات أو فى الاذاعة.

§ ٢ — التكاليف التى تخصم من الايراد الاجمالى

٥٤٢ — فرق القانون بين ما إذا كان لدى الممول حسابات منتظمة أم لا:

فاذا لم يكن لديه حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات، قدرت التكاليف جزافا بخمس الإيرادات، أما إذا كانت لديه حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات فتخصم جميع التكاليف الفعلية التى استلزمتها واستوعبتها مباشرة المهنة، ولو زادت عن خمس الايرادات (م ٧٣ من القانون) (١).

---

(١) فيما يلى نص المادة ٧٣ من القانون: « تحدد الضريبة سنويا على أساس مقدار الأرباح الصافية فى بحر السنة السابقة ويكون تحديد صافى الأرباح على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرها الممول بعد خصم جميع « التكاليف » اللازمة لمباشرة المهنة ما عدا الضريبة على أرباح المهن غير التجارية التى يؤديها طبقاً لهذا القانون.

« وفى حالة عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات تقدر « المصروفات » جزافاً بخمس الايرادات ».

ومؤدى هذا النص أن القانون يشترط فى التكاليف أو المصروفات، لكى تخصم من الايراد بالغة ما بلغت، شرطين: (الأول) أن يكون لدى الممول حسابات منتظمة، و (الثانى) أن تكون المصروفات الواردة فى الحسابات المنتظمة لازمة لمباشرة المهنة، ومتصلة ومتعلقة بها. ويجب توافر هذين الشرطين معا، فاذا لم يتحقق أحدها، كأن تكون الحسابات غير منتظمة، أو تكون منتظمة ولكنها تضم، إلى جانب مصروفات المهنة، مصروفات أخرى لا تتصل

وفيما يلى أمثلة لهذه التكاليف :

(١) — إيجار الأماكن المخصصة لمزاولة المهنة . وإذا كانت ملكا لصاحب المهنة فتخصم قيمتها الإيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة المبانى .

(٢) — مصاريف المياه والإضاءة وأعمال التنظيف .

= بها ، أو مصروفات خاصة بصاحب المهنة ، فى مثل هذه الحالات يتعين تحديد المصروفات بنسبة ٢٠ ٪ من الايرادات ، عملا بصريح نص المادة ٢/٧٣ (محكمة استئناف القاهرة ٢٨/٣/١٩٦٣ ، الاستئنافين رقمى ٥٥٤ لسنة ٧٨ و ٨٠٧ لسنة ٧٩ ق ، المجموعة الرسمية السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٣٤٦) .

ويفرق بعض الكتاب بين لفظة « التكاليف » الواردة فى الفقرة الأولى من المادة ، وكلمة « المصروفات » الواردة فى الفقرة الثانية منها ، ويرون أن الأولى أعم إذ تشمل مصاريف التشغيل إلى جانب المصروفات الادارية والعمومية ؛ أما الثانية فلا تشمل سوى المصروفات الادارية والعمومية ، دون مصاريف التشغيل ، ويرون كذلك أن المشرع إذ استعمل فى الفقرة الثانية لفظ « المصاريف » ولم يستعمل لفظ « التكاليف » فان المساواة بين من لديه حسابات منتظمة وبين من ليست لديه حسابات منتظمة تستلزم استبعاد مصاريف التشغيل قبل تطبيق نسبة الخمس المشار إليها . وبناء على ذلك إذا قام مؤلف بالاتفاق على طبع كتابه بنفسه ، ولم تكن لديه حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات ، تطبق نسبة الخمس بعد خصم ثمن الورق وأجرة الطبع والتجليد من الايرادات باعتبارها مصاريف تشغيل ، وكذلك بالنسبة لأصحاب معاهد التعليم الحر المحولة عن المدة من ١/١/١٩٥١ إلى ١٩/١٠/١٩٥١ ، التى كانت خاضعة فيها للضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، تطبيقاً لأحكام القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، تعتبر مرتبات المدرسين « مصاريف تشغيل » يجب خصمها من الايرادات الاجمالية ، قبل الوصول إلى مجمل الربح ، عند عدم وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات ، ثم يخصم بعد ذلك الخمس من مجمل الربح مقابل المصروفات الادارية والعمومية تطبيقا للفقرة الثانية .

ويرى فريق آخر أنه لا فرق بين لفظ « التكاليف » الواردة فى الفقرة الأولى من المادة ٧٣ وكلمة « المصروفات » الواردة فى الفقرة الثانية منها ، وأن المقصود منهما واحد هو خصم جميع المصروفات التى تستلزمها مباشرة المهنة ويعزز رأيه بمنطوق المادة ٧٤ من القانون ، وبأن ورود كلمة « المصروفات » فى الفقرة الثانية بعد كلمة « التكاليف » فى الفقرة الأولى ، ما هو إلا احتياط من المشرع حتى يكون الخصم شاملا جميع المصروفات التى تستلزمها مباشرة المهنة . وقد أيد مجلس الدولة هذا الرأى الأخير بفتواه رقم ٢٠٠٧/٥٢/١٨٣ بتاريخ ٥ يونيه سنة ١٩٥٧ =

(٣) — اشتراك النقابة التى ينتمى اليها الممول ، واشتراك المجلات العلمية .

(٤) — مصاريف انتقال الممول وموظفيه فى أعمال المهنة ، ومصاريف السيارة المخصصة للمهنة .

(٥) — مصاريف البريد والتلغراف والتليفون .

(٦) — الأجور والمرتبات والعمولة التى يدفعها الممول، بما فى ذلك مرتب الزوجة أو الابن إذا ثبت أنه يدفع فعلا عن عمل يؤدى بالفعل وفى حدود أجر المثل .

(٧) — الضرائب والرسوم المفروضة على مزاولة المهنة ماعدا ضريبة أرباح المهنة ذاتها .

= وأخذت به مصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٧٣ من القانون ، بتاريخ مارس سنة ١٩٥٧) .

هذا وقد اختلفت الآراء فى كيفية تطبيق الفقرة الثانية من المادة ٧٣ ، فالبعض يرى أن دفاتر الممول تعتبر وحدة واحدة غير قابلة للتجزئة، فلكى تخصم المصاريف الفعلية من الايرادات يجب أن يكون كل من الايرادات والمصروفات منتظمة ومؤيدة بالمستندات فاذا كانت احداها غير منتظمة قدرت المصروفات جزافا بخمس الايرادات . ويرى البعض أن نص الفقرة الثانية من المادة متصل بنظامية المصروفات وحدها فاذا كانت مؤيدة بمستندات تم إعتمادها ، حتى ولو قدرت الايرادات جزافا لعدم انتظامها . ويؤيد مجلس الدولة الرأى الأول فى فتواه السابقة ، وتأخذ به مصلحة الضرائب . أما الرأى الثانى فقد أخذت به محكمة استئناف القاهرة فى حكم لها بتاريخ ١٣/٦/١٩٦٣ ، جاء به أنه لا محل فى صدد تطبيق الفقرة الثانية من المادة ٧٣ لاشتراط وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات بالنسبة للايرادات والمصروفات على حد سواء ، بل إن النص يتصل بنظامية المصروفات استقلالا ، فاذا كانت مؤيدة بمستندات تعين اعتمادها حتى ولو قدرت الايرادات جزافا بسبب عدم نظاميتها ، ذلك أن الضريبة تفرض على الأرباح الحقيقية الفعلية ، وليست الدفاتر إلا وسيلة لإظهار حقيقة القيود ، كما أن انتظام الحسابات يشمل كلا من عنصرى الايرادات والمصروفات مع استقلال كل منها على حدة، وليست الدفاتر الحسابية وحدة واحدة، بل إن كلا من الايرادات والمصروفات يمثل وحدة مستقلة، ويقتضى الفحص الضريبى السليم اعتماد البنود الصحيحة ، ورفض العناصر المعيبة (الاستئناف رقم ٣٩٥ لسنة ٧٩ قضائية، المجموعة الرسمية، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٦٦٣) .

(٨) — أقساط استهلاك الأجهزة والآلات والأثاث والسيارة وغيرها من الأصول المادية .

(٩) — أقساط التأمين ضد أخطار المهنة، كالتأمين ضد المسئولية الشخصية التى تترتب على مزاولة المهنة بالنسبة للأطباء أو الجراحين مثلا . والتأمين ضد حريق الأدوات والأجهزة والأثاث ، وضد حوادث العمال والخدم . . . الخ .

ويلاحظ أن المصاريف المشتركة بين المهنة ومعيشة الممول الخاصة ، كأجر الخادم ، واشتراك التليفون ، ونفقات السيارة المشتركة ، توزع نسبيا بينهما ، فلا تتحمل المهنة إلا جزءاً منها .

٥٤٣ — ولا تحسب من التكاليف ولا تخصم من الإيراد الاجمالى :

(١) — التبرعات والإعانات ، خلافا لما سبق أن رأيناه بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك لعدم وجود نص مماثل لنص المادة ٣٩(٤) (١).

(٢) — الخسائر العرضية التى تنشأ عن حريق أو عن سرقة فى أماكن مزاولة المهنة ، ولو كانت المسروقات من الأجهزة أو الأدوات أو الآلات التى تستعمل فى مباشرة المهنة

٥٤٣ م — وخلافاً لما عليه الحال بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية لايجوز لصاحب المهنة ترحيل خسائر سنة للسنوات التالية لأن القاعدة هى أن كل سنة ضريبية مستقلة عن الأخرى ، ولا يوجد نص مماثل لنص المادة ٥٧ يسمح بترحيل الخسائر .

(١) اعفاء التبرعات والاعانات المدفوعة لمشروع آثار النوبة — اعتبر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٦١ التبرعات والإعانات المدفوعة لمشروع إنقاذ آثار النوبة ، أيا كانت قيمتها فى حكم التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، ونص على سريان الاعفاء ابتداء من ٨ مارس سنة ١٩٦٠ ، وقد سبق أن رأينا أن المشرع اعتبرها من التكاليف بالنسبة إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، كما سنرى أنه يعتبرهـا كذلك بالنسبة إلى الضريبة العامة على الايراد .

المبحث السادس

إجراءات تحديد الربح الخاضع للضريبة

٥٤٤ — اخطار مزاولة المهنة — يجب على كل ممول يبدأ في مزاولة مهنة تخضع أرباحها لضريبة أرباح المهن غير التجارية أن يقدم ، خلال شهرين من بدء مزاولته لمهنته ، إخطارا لمأمور الضرائب الكائن فى دائرة إختصاصه مركز إدارة أعماله أو محله الرئيسى (مرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣) .

ويقدم الإخطار كذلك عند إنشاء فرع أو مكتب أو توكيل ، أو نقل مقر المهنة من مكان الى آخر ، وعند التوقف عن العمل ، وذلك خلال شهرين من انشاء الفرع أو نقل المقر أو التوقف عن العمل (الجزاء الحبس لمدة لا تزيد على شهرين وغرامة لا تجاوز ٢٠٠ جنيه أو احداهما) .

٥٤٥ — امساك دفتر يومية وتسليم ايصالات - تقضى المادة ٧٤ من القانون بأن على كل ممول خاضع لهذه الضريبة امساك دفتر يومية ترقم صفحاته ويؤشر على كل صحيفة منه مأمور الضرائب المختص ، ويقيد فيه يوماً فيوما المبالغ التى **يقبضها فعلا** نتيجة مباشرة مهنته وكذلك المصروفات التى تستلزمها مباشرة المهنة **وينفقها فعلا** .

أما قيد أقساط الاستهلاك فيتم مرة واحدة فى اليوم الأخير من السنة .

وعليه أيضا أن يسلم إلى كل من يدفع اليه أى مبلغ يكون بسبب مباشرة المهنة **ايصالا** مؤرخا وموقعاً عليه منه ، يستخرج من دفتر ذى قسائم بأرقام مسلسلة ، وكل قسيمة من نسختين تكون احداهما بالكربون وتبقى بالدفتر، وتسلم الأخرى للدافع ، وتحمل كل منهما رقماً مسلسلا واحدا .

وإذا لم يمسك صاحب المهنة دفتر اليومية المذكور ، أو أغفل قيد أى مبلغ فيه ، أو لم يسلم إلى كل من يدفع اليه أى مبلغ الإيصال المنصوص عليه ، يعاقب في كل حالة بغرامة لا تقل عن عشرة جنيهات ولا تزيد على خمسين جنيها .

وإذا امتنع عن تقديم أى الدفترين المشار اليهما يعاقب بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها فضلا عن التهديدات المالية (م ٨٣) .

٥٤٦ - الاقرار السنوى عن الارباح — يجب على الممول أن يقدم الى مصلحة الضرائب ، قبل أول أبريل من كل سنة ، إقرارا ببيان جملة الإيرادات وجملة المصروفات وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة ، ويقدم الإقرار حتى ولو انتهت السنة بخسارة ، ويصحب بجميع الوثائق والمستندات المؤيدة له ، وأية بيانات أخرى يصدر بها قرار من وزير المالية والاقتصاد (وزير الخزانة الآن) (م ٧٥ معدلة بالقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦) .

ويرسل الإقرار إلى مأمورية الضرائب الكائن فى دائرة اختصاصها مكان مزاولة المهنة أو مركزها الرئيسى ، وإذا لم يقدم الإقرار فى الموعد المقرر تطبق الجزاءات الواردة فى المادة ١/٨٥ المعدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ .

٥٤٧ — ويتبع فى هذه الضريبة ما يتبع فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من الإجراءات فيما يتعلق بالتقدير والربط ، والطعن فى قرارات لجان الطعن ، طبقاً للمواد ٤٥ و ٤٧ و ٥٤ و ٥٤ مكررة المضافة بمقتضى القانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٣ .

والفارق بينهما أن العضوين غير الموظفين اللذين يجوز للممول ضمهما الى لجنة الطعن يجب اختيارهما من كشف تعده نقابات المهن المعترف بها قانونا . وذلك اذا قدم الطعن من ممول ينتمى الى هذه المهن كمهنة المحاماة والمهن الطبية أو الهندسية .

وتسرى على هذه الضريبة نفس الإجراءات وأوضاع حق الاطلاع والتقاضى المقررة فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، كما يجوز أن تلجأ فيها مصلحة الضرائب إلى التفتيش وضبط الدفاتر طبقاً للأوضاع التى سبق الكلام عنها عند دراسة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

المبحث السابع

الواقعة المنشئة للضريبة وسعرها وتحصيلها والإعفاء منها

§ ١ — الواقعة المنشئة للضريبة

٥٤٨ — تستحق الضريبة بانتهاء السنة الميلادية أى بانتهاء يوم ٣١ ديسمبر. ويعتبر وقف مزاولة المهنة والتنازل عنها وقائع منشئة للضريبة أيضا .

٥٤٩ — **التنازل عن المنشأة** : ليس هناك نص مماثل لنص المادة ٥٩ وعلى ذلك فليس هناك التزام بالتبليغ فى حالة التنازل يترتب عليه مسئولية المتنازل إليه عن الضرائب المستحقة على المتنازل (١) . فاذا ثبت التنازل اعتبر المتنازل كأنه انقطع عن مزاولة المهنة فتطبق عليه المادة ٧٧ ، والمتنازل إليه كأنه بدأ فى مزاولة المهنة ، فتحسب الضريبة على قاعدة النسبية (٢) .

§ ٢ — سعر الضريبة

٥٥٠ — سعر الضريبة الحالى ، اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٠ ، تصاعدى بالشرائح كالآتى (القرار بقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠) :

(١) الـ ١٥٠٠	جنيه	الأولى بسعر	١١ ٪
(٢) الـ ٥٠٠	»	التالية »	١٣ ٪
(٣) الـ ١٠٠٠	»	» »	١٥ ٪
(٤) الـ ٢٠٠٠	»	» »	١٨ ٪
(٥) ما زاد على ذلك			٢٢ ٪

وكان السعر ١٠ ٪ عن سنة ١٩٥١ (القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١) ، و ١١ ٪ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٢ حتى آخر سنة ١٩٥٩ (المرسوم بقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢) (٣) .

---

(١) راجع الفقرة ٤٤٩ ص ٤٩٩ وما بعدها فيما سبق .

(٢) راجع الفقرة ٥٤٠ ، ص ٦٢٢ ، فيما سبق .

(٣) كان القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ينص على أن سعر هذه الضريبة هو نفس سعر ضريبة المرتبات ، ولكن هذا السعر لم يطبق .

§ ٣ — تحصيل الضريبة

٥٥١ — يجب على الممول أن يؤدى الضريبة المستحقة عليه طبقاً لما جاء فى إقراره فى الميعاد المحدد لتقديم الإقرار، أى أثناء الثلاثة شهور الأولى من السنة الميلادية (م ٧٥ معدلة بالقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦) (والجزاء منصوص عليه فى م ١/٨٥ معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣) .

§ ٤ — الإعفاء من الضريبة

٥٥٢ — **اعفاء السنوات الخمس الاولى** : يعفى من الضريبة أصحاب المهن الحرة التى تستلزم مزاولتها الحصول على دبلوم عال فى السنوات الخمس الأولى من تاريخ حصولهم على الدبلوم، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتبارا من أول الشهر التالى لانقضاء السنوات الخمس المذكورة . والمقصود بالدبلوم العالى الليسانس أو البكالوريوس، دون دبلومات الدراسة العليا وما فوقها كالماجستير والدكتوراه (م ٢/٧٦) .

٥٥٣ — **اعفاء الحد الادنى للمعيشة والاعباء العائلية** — قرر القانون لممولى هذه الضريبة نفس الاعفاءات التى قررها لممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المرتبات والأجور الخاصة بالحد الأدنى للمعيشة وبالأعباء العائلية (م ١/٧٦) [1] .

٥٥٤ — **اعفاء جوائز الدولة** : أعفى المشرع الجوائز الآتية، من هذه الضريبة ومن الضريبة العامة على الإيراد، بمقتضى المادة الأولى من القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٢، معدلة بالقرارين بقانونين رقمى ١١٥ و ١٦٠ لسنة ١٩٦٣ : [2]

---

(١) راجع الفقرة ٤٢٤ وما بعدها، ص ٤٦٤ وما بعدها، فيما سبق .

(٢) أنشأ القانون رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٣ جوائز الدولة للعلوم والآداب ، وعددها ست جوائز، قيمة كل منها ألف جنيه، وكانت تمنح ثلاث منها كل عام، عن أحسن المصنفات التى ينتجها المصريون فى الموضوعات الآتية : الآداب — العلوم الاجتماعية والفلسفة — القانون — العلوم =

(١) جوائز الدولة للعلوم والآداب، المنشأة بالقانون رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٣ ،

(٢) جوائز الدولة للانتاج الفكرى، وجوائز الدولة لتشجيع العلوم والفنون والآداب والعلوم الاجتماعية ، المنشأة بالقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٥٨ ،

(٣) جوائز الدولة للمتفوقين فى اللعب الرياضية .

وقصد المشرع بهذا الإعفاء الإمعان فى تقدير من يستحقون هذه الجوائز ، وتشجيعهم، وتعويضهم عما تكبدوه فى قيامهم على الإنتاج الفكرى الممتاز الذى استحقوا من أجله الجوائز .

ويسرى الإعفاء من تاريخ انشاء كل جائزة .

٥٥٤ م — اعفاء ٢٥ ٪ من أرباح الفنانين: أعفى المشرع ، بمقتضى القرار بقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٦٤ ، ٢٥،٠ ٪ من الأرباح الصافية ، بالنسبة لأرباب المهن غير التجارية ، المشتغلين بالفن من مطربين وعازفين وملحنين ، وكذا المشتغلين بالتمثيل ،والإخراج ، والتصوير السينمائى ، وتأليف المصنفات الفنية ،من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ،دون الضريبة العامة على الإيراد،

= الطبيعية والرياضية والفلكية — العلوم الكيميائية والعلوم الجيولوجية — العلوم البيولوجية — أما جوائز الدولة للانتاج الفكرى ، وجوائز الدولة لتشجيع العلوم والفنون والآداب والعلوم الاجتماعية، فقد انشئت بمقتضى القرار بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٥٨ ، لتحل محل الجوائز السابقة المنشأة بالقانون رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٣ . وكانت فى بادىء الأمر مكونة من أربع جوائز تقديرية ، جعلت خمسا فيما بعد ، بمقتضى القانون رقم ٢٩٣ لسنة ١٩٦٠ ، تسمى « جوائز الدولة للانتاج الفكرى » ، و ٢٨ جائزة تشجيعية تسمى « جوائز الدولة لتشجيع العلوم والفنون والآداب والعلوم الاجتماعية» وجوائز الدولة التقديرية الخمس قيمة كل منها ألفان وخمسائه جنيه ، وهى جائزتان للعلوم ، وجائزة للعلوم الاجتماعيــة ، وجائزة للآداب ، وجائزة للفنون الجميــلة . أما الجوائز التشجيعية فقيمة كل منها خمسائه جنيه . وكانت مصلحة الضرائب تخضع هذه الجوائز لضريبة أرباح المهن غير التجارية ، فصدر أولا القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٢ (م ١) ، المشار إليه فى المتن ، يعفى الجوائز المنشأة بالقرار بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٥٨ من ضريبة الأرباح غير التجارية ومن الضريبة العامة على الايراد ، ونص فيه على العمل به من تاريخ نشره (وهو ٢٢ يوليه سنة ١٩٦٢) ، ثم صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٦٣ الذى عدل المادة =

رغبة فى تشجيع هؤلاء الفنانين على مواصلة جهودهم الفنية وانطلاق مواهبهم، ولما تجنيه الدولة من قيم روحية وفنية بانطلاق هذه المواهب ، ولأن أرباحهم تعتمد بصفة أساسية على جهد العمل، ولايسهم رأس المال فى إنتاجها إلا بطريقة عرضية ، يضاف إلى ذلك أن عمل هؤلاء الفنانين يقوم فى الغالب على المجهود الذهنى والعلمى والفنى والمواهب الشخصية ، التى قد تتضاءل ثم تنضب بمضى الزمن.

ويسرى الإعفاء اعتبارا من أرباح سنة ١٩٦٣ . وهو قاصر على الفنانين الذين يعملون مستقلين،دون الذين يعملون أجراء لدى الغير ، لأن هؤلاء يخضعون لضريبة المرتبات والأجور ،والإعفاء مقصور على ضريبة الأرباح غير التجارية.

المبحث الثامن

الضرائب الإضافية

٥٥٥ — *الضريبة الاضافية للدفاع* : تحصل إلى جانب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية أيضا ، الضريبة الإضافية للدفاع المقررة بمقتضى القانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ ، التى صادفتنا عند الكلام على الضرائب النوعية الأخرى وقد فرضت فى أول الأمر بنسبة ٣ر٥ ./. من وعاء الضريبة الأصلية ، ثم ضوعف هذا السعر فأصبح ٧ ./. اعتبارا من أرباح سنة ١٩٦٢ بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٦٢ .

وبالنسبة إلى أرباب المهن الحرة الذين كانت تسرى عليهم الضريبة الثابتة

= الأولى من القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٢ المشار إليه تعديلا من مقتضاه مد الإعفاء من الضريبتين إلى جوائز الدولة المنشأة بالقانون رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٣ أيضا ، وجعل الإعفاء يسرى من تاريخ أنشاء كل جائزة . ثم صدر القرار بقانون رقم ١٦٠ لسنة ١٩٦٣ الذى اضاف فقرة جديدة إلى المادة الأولى من القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٢ مد الاعفاء بمقتضاها إلى المكافآت التى تمنحها الدولة للمتفوقين فى اللعب الرياضية . ونص فيه على العمل به من تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٥٨ .

كان يحدد وعاء الضريبة الإضافية على أساس رد الضريبة الثابتة إلى ما يقابل أرباحها باعتبار أنها تقابل السعر المقرر للضريبة وقتئذ وهو ١١ ٪ (١) .

وكما سبق القول عند الكلام على باقى الضرائب النوعية ، تستحق الضريبة الإضافية للدفاع فى نفس مواعيد استحقاق الضريبة الأصلية ، وتحصل معها ، وتأخذ حكمها . وتسرى عليها أحكام القوانين الخاصة بالضريبة الأصلية ، سواء تعلقت بتحديد الإيرادات أو الأرباح الخاضعة لها ، أو بالإعفاءات ، أو بالإجراءات ، أو بالتحصيل .

الضريبة الاضافية لصالح المجالس المحلية : لم تفرض ضريبة إضافية إلى الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، لصالح المجالس المحلية .

---

(١) فاذا كان مقدار الضريبة الأصلية الثابتة هو ٣٠ جنيها فان الأرباح التى تقابل هذه الضريبة ، باعتبار أن سعر الضريبة ١١ ٪ تكون :

٣٠ × ١٠٠ ÷ ١١ = ٧٢٧م/٢٧٢جنيه

وتكون الضريبة الاضافية للدفاع هى :

٢٧٢ر٧٢٧ × ٣ر٥ ÷ ١٠٠ = ٥٤٥م/٩ جنيه

الباب الخامس

الأحكام العامة لجميع ضرائب الايرادات المنقولة

أورد المشرع فى الكتاب الرابع من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أحكاما عامة لجميع الضرائب المقررة فيه ، يتعلق أهمها بحق الاطلاع ، والوفاء بالضريبة ، وضمانات التحصيل ، والتقادم ، والقضاء ، والجزاءات ، وسنتكلم فيما يلى على كل منها باختصار .

ونلاحظ ، قبل البدء فى دراسة هذه الأحكام ، أنه إذا مارس الممول عدة مهن تخضع لضرائب نوعية مختلفة فإن إيراده من كل مهنة يخضع للضريبة الخاصة به ، وفى هذه الحالة لا يتمتع الممول إلا باعفاء واحد (م ٨٧ مكررة) وله أن يختار الإعفاء الأصلح له ، وهو الإعفاء من الضريبة الأعلى سعراً . فإذا كان الممول طبيبا يزاول المهنة ، ويستغل مستشفى يقدم فيه لمرضاه الإقامة والمأكل ، ويقوم بالتدريس فى كلية الطب ، فان إيراده من كل مصدر يخضع للضريبة النوعية الخاصة به ، وهى على الترتيب : الضريبة على الأرباح غير التجارية (العيادة) ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (المستشفى) ، والضريبة على المرتبات والأجور (مرتبه من كلية الطب) .

المبحث الاول

حق الاطلاع (١)

٥٥٦ — أعطى المشرع للمكلفين بتطبيق قانون الضريبة الحق فى الاطلاع على دفاتر ومحررات معينة ، تمكينا لهم من أداء مهمتهم ، وبمقتضى هذا الحق يجوز لموظفى مصلحة الضرائب الفنيين من درجة مساعد مأمور فأعلى (م ٤٤ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٤٤ لسنة ١٩٥٥) الاطلاع على الملفات والوثائق الادارية (م ٧٨ من القانون) ، والملفات القضائية جنائية كانت أم

(١) حق الاطلاع Droit de communication

مدنية إذا أذنت النيابة العمومية (م ٧٩ من القانون) ، والوثائق الخاصة (م ٨١) [١] .

٥٥٧ — وليس للمصالح الادارية أن تمتنع عن تقديم الوثائق التى تطلب مصلحة الضرائب الاطلاع عليها ، على أن القانون لم يقرر جزاء لمخالفة ذلك . أما النيابة العمومية فيجوز لها الامتناع — ذلك أن النيابة العمومية قد تجرى تحقيقاً سرياً ترى معه عدم السماح بالاطلاع ، فيجب الخضوع لأمرها فى هذه الحالة.

٥٥٨ — وفيما يتعلق بالوثائق الخاصة ألزم القانون الهيئات الخاصة ، ولو كانت معفاة من الضريبة ، والأفراد ، بأن يقدموا إلى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب الدفاتر التى يقضى قانون التجارة أو غيره من القوانين بإمساكها ، وغيرها من المحررات والوثائق والأوراق لكى يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع أحكام القانون سواء بالنسبة لهم أم بالنسبة لغيرهم من الممولين (م ٨١/١ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) .

(١) فيما يلى نصوص المواد ٧٨ و٧٩ و٨١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ :

م ٧٨ — لا يجوز لأية مصلحة من المصالح التابعة للحكومة أو لمجالس المديريات او المجالس البلدية أو المحلية (مجالس المحافظات ، ومجالس المدن ، والمجالس القروية الآن) أن تمتنع فى أية حالة بحجة المحافظة على سر المهنة عن إطلاع مندوبى مصلحة الضرائب على ما يريدون الاطلاع عليه مما لديها من الوثائق والأوراق بقصد ربط الضرائب المقررة بموجب هذا القانون .

م ٧٩ — يجوز للنيابة العمومية أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية.

م ٨١ (معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) — أصحاب المصارف والمتكلفون بادارة أموال ما والتجار الذين من مهنهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم ملزمون أن يقدموا إلى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب الدفاتر التى يقضى عليهم قانون التجارة أوغيره من القوانين بامساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الايرادات والمصروفات لكى يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها هذا القانون سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين

ويفترض أنهم يمسكون فعلا هذه الدفاتر ويحوزون المحررات والمستندات والوثائق وما إليها وعليهم أن يقيموا الدليل على عكس ذلك .

ولا يجوز لهم فى أية حالة الامتناع عن تمكين موظفى الضرائب من الاطلاع بحجة المحافظة على سر المهنة .

ويحصل الاطلاع حيث توجد هذه البيانات أثناء ساعات العمل العادى وبغير حاجة إلى إعلان سابق (هذه الفقرة معدلة بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١)

٥٥٩ — ولتسهيل عمل مصلحة الضرائب يفترض القانون أن هؤلاء الأفراد والهيئات الخاصة يمسكون فعلا هذه الدفاتر ، ويحوزون المحررات والمستندات والوثائق وما إليها ، وعليهم أن يقيموا الدليل على عكس ذلك (م ٨١/٢ مضافة بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) .

ولا يجوز فى أية حالة الامتناع عن تمكين موظفى مصلحة الضرائب من الاطلاع بحجة المحافظة على سر المهنة (م ٨١/٣ مضافة بمقتضى القانون المشار إليه) .

٥٦٠ — وفى مقابل ذلك نص المشرع على أن كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، أو فى الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزم بمراعاة سر المهنة طبقاً لما تقضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات ، وإلا كان مستحقا للعقوبات المنصوص عليها فيه (وهى الحبس مدة لا تزيد عن ستة شهور أو غرامة لا تتجاوز خمسين جنيها مصريا (م ٨٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) [1] .

٥٦١ — ويحصل الاطلاع حيث توجد البيانات المطلوب الاطلاع عليها وأثناء ساعات العمل العادى ، وبغير حاجة إلى إعلان سابق (م ٨١/٤ معدلة

(١) هذه السرية التى فرضها القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، التى تمنع من الادلاء ببيانات عن الممولين ، سرية خاصة ومطلقة ، لا يجوز لاية سلطة أن تأذن بافشائها ، ويتعين رفض طلب النيابة العامة الادلاء ببيان عن مضمون الأقرار الذى قدمه أحد الممولين ، إذ لا يوجد بين أحكام قانون الاجراءات الجنائية ما يوجب على الموظفين العموميين الادلاء لدى النيابة العامة أو لدى غيرها من الهيئات القضائية بما أوجب له القانون سرية معينة ، بل أن المادة ٢٨٧ من هذا القانون تحيل على أحكام قانون المرافعات فيما يتعلق بأسباب الاعفاء من الشهادة ، والمادة ٢٠٦ من قانون المرافعات تنص على أن الموظفين والمستخدمين والمكلفين بخدمة عامة لا يشهدون ولو بعد تركهم العمل ، مما يكون قد وصل إلى علمهم فى أثناء قيامهم به من معلومات لم تنشر بالطريق القانونى ، ولم تأذن السلطة المختصة فى اذاعتها ، ومع ذلك فلهذه السلطة أن تأذن لهم فى الشهادة بناء على طلب المحكمة أو أحد الخصوم . (فتوى لادارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية ، رقم ٨٨ فى ٢٤/٤/١٩٥٥ — مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة — نصف السنة التاسعة والسنة العاشرة ، رقم ١٨١ ، ص ٢٧١) .

بمقتضى القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١) ، وهذا الحكم مقرر لمصلحة الممول فله أن يطلب تغيير المكان أو الزمان أحدهما أو كليهما ، ويقتصر حق الاطلاع على الأغراض المتعلقة بربط الضريبة .

٥٦٢ — وإذا امتنع الأشخاص الخاضعون لحق الاطلاع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى يطلبها موظفو مصلحة الضرائب، أو أتلفوها قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بالضريبة ، يحكم عليهم بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها كما يحكم عليهم فى نفس الوقت بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى لم يقدموها إذا كانوا لم يتلفوها ، وبتهديدات مالية ، يحدد الحكم مقدارها ، عن كل يوم من أيام التأخير (م ٨٣ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) [١] .

وقد أوجب القانون رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ الخاص بالدفاتر التجارية فى المادة ٧ منه على التاجر وورثته الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها فيه من وقت إقفالها ، وكذلك المراسلات والمستندات المشار اليها فيه مدة عشر سنوات (الجزاء : غرامة من ٢٠ جنيها إلى مائتى جنيه — م ٨ من القانون رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ المشار إليه) .

٥٦٣ — **التبليغ عن الغش** — إلى جانب حق الاطلاع ، أوجب المشرع فى المادة ٨٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، على مندوبى القضاء والموظفين القضائيين والموظفين الإداريين ، أن يبلغوا مصلحة الضرائب كل بيان يتصل بعلمهم من شأنه أن يحمل على الاعتقاد بارتكاب غش فى أمر الضرائب أو

(١) وتسرى هذه التهديدات من اليوم الذى يحصل فيه إعلان المحضر المثبت لعدم تنفيذ الحكم بعد إعلانه اعلانا قانونيا . ولا يقف سريانها الا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع من مندوب مصلحة الضرائب على أحد الدفاتر الرئيسية للممول أن المصلحة قد مكنت من الاطلاع الذى قضى به الحكم — على أنه متى قام صاحب الشأن بتنفيذ ما قضى به الحكم فيما يتعلق بالاطلاع فأنه يجوز للمحكمة دائما بناء على طلبه أن تعفيه من كل أو بعض التهديدات المالية المحكوم بها (باقى المادة ٨٣ المشار اليها فى المتن) .

بارتكاب طرق احتيالية الغرض منها أو يترتب عليها التخلص من أداء الضريبة أو تعريضها لخطر عدم الأداء ، سواء أكان هذا العلم بمناسبة قضية مدنية أم تجارية أم تحقيق فى مواد الجنايات أو الجنح ولو انتهى التحقيق بالحفظ .

والمقصود بمندوبى القضاء المشار إليهم ، جميع موظفى القضاء أو من لهم اتصال بأعمال القضاء كالخبراء والموثقين الرسميين والسنديك . ولكن لا يدخل ضمنهم القضاة والمستشارون (١).

ويترتب على مخالفة حكم المادة ٨٠ المذكورة تطبيق العقوبات المنصوص عليها فى المادة ٨٥/١ من القانون معدلة بمقتضى القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ .

المبحث الثانى
الوفاء بالضريبة

٥٦٤ — أوراد الضريبة : تحصل الضريبة بمقتضى أوراد واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانونا بتسديدها للخزانة العامة بغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها (م ٩٢) (٢) ، ذلك أن الضريبة يدفعها أحيانا الممول نفسه ، وأحيانا الهيئة أو الأشخاص المكلفون بخصمها ، كما فى حالة الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، والضريبة على المرتبات والأجور .

وتصدر الأوراد المذكورة من رؤساء المأموريات التى يحددها مدير عام مصلحة الضرائب (م ٤٧ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٣٦ لسنة ١٩٥٤ ، واللائحة الداخلية لمصلحة الضرائب الصادرة بالقرار الوزارى رقم ٦١ لسنة ١٩٦٣ والمعدلة بالقرار الوزارى رقم ٤٨ لسنه ١٩٦٤) . (٣)

---

(١) على ما جاء فى تفسير مندوب الحكومة أمام مجلس الشيوخ عند مناقشة المادة ٨٠ المذكورة.

(٢) عند ربط وتحصيل الضريبة على الأشخاص المفروضة الحراسة على أموالهم وممتلكاتهم بمقتضى الأمر رقم ١٣٨ لسنة ١٩٦١ تراعى أحكام الأمر رقم ٤ لسنة ١٩٥٦ بوضع نظام لادارة أموال المعتقلين والمراقبين ، وعلى الأخص توجيه كافة الاجراءات الى شخص الحارس العام أو الحراس الخصوصيين أو نوابهم .

(٣) كانت الأوراد عند صدور اللائحة التنفيذية تصدر من مديرى الضرائب المحليين. ثم عدل —

٥٦٥ — **مكان الوفاء بالضريبة** : دين الضريبة واجب الأداء فى مقر مصلحة الضرائب وفروعها من غير احتياج إلى مطالبة فى مقر المدين (م ٩٣) تطبيقا للقاعدة المعروفة : (L'impôt est portable et non querable)

وتسدد الضرائب إلى مأمور الضرائب المختص نقدا أو بشيك على مصرف أو بحوالة بريد . أو نقدا إلى أى صراف أو محصل حكومى أو أية خزانة حكومية. على أنه فى حالة التسديد إلى أية جهة غير مصلحة الضرائب أو أحد فروعها ، يجب على الممول إخطار مأمور الضرائب المختص بتسديد المبلغ المستحق ، مع بيان المحصل أو الصراف أو الخزانة الذين دفع لهم المبلغ وبيان رقم الإيصال وتاريخه (المادة ٤٩ من اللائحة التنفيذية للقانون).

٥٦٦ — **تقسيط الضريبة** (١) : للممول أن يطلب أداء الضريبة على أقساط وذلك بطلب يقدمه إلى مأمور الضرائب المختص . وعلى المأمور أن يرفع الطلب مشفوعا برأيه إلى رئيس المأمورية ليتخذ فيه قراره مسببا بقبوله أو رفضه . ويبين فى قرار قبول التقسيط عدد الأقساط ومقدار كل منها وميعاد استحقاقها ، ولا يجوز أن تتجاوز مدة التقسيط عدد السنوات الضريبية إلا بقرار من مدير عام مصلحة الضرائب ، وبشرط أن يثبت الممول أنه عاجز عن الوفاء بالضريبة

= عن هذا النظام بمقتضى القرار الوزارى رقم ١٥٤ لسنة ١٩٥٠ فاصبحت الأوراد تصدر من مدير إدارة الشركات المساهمة ومن مديرى الضرائب المحليين . ألغيت بعد ذلك الادارات المحلية بمقتضى القرار الوزارى رقم ٦٨ لسنة ١٩٥٤ ، وانشئت مأموريتا الشركات المساهمة بالقاهرة والإسكندرية بمقتضى القرار الوزارى رقم ٦٧ لسنة ١٩٥٤ ، وأضحت الأوراد تصدر من رؤساء المأموريات التى يحددها مدير عام مصلحة الضرائب على ما هو مبين بالمتن .

(١) راجع الفصل الرابع من الباب السابع من مجموعة التعليمات التنظيمية والتنفيذية التى صدرت من سنة ١٩٣٩ لناية آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ ، لمصلحة الضرائب ، القاهرة ، سنة ١٩٦٠ ، ص ١٩٦ وما بعدها ، والكتاب الدورى رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٣ بشأن سياسة التقسيط ، الصادر من مصلحة الضرائب بتاريخ ١٩٦٣/٨/٣١ .

أو أقساطها المقررة فى مواعيدها . وفى هذه الحالة لايجوز أن يزيد التقسيط على مثلى عدد السنوات الضريبية . ولرئيس المأمورية أن يصدر قرارا بتوحيد قسط الضريبة إذاتعددت قرارات التقسيط الصادرة للممول عنها ، أو إذا استحقت عليه ضرائب عن سنوات أخرى ، وذلك مع عدم الإخلال بمدة التقسيط المبينة فيما سبق . ويعلن مأمور الضرائب المختص قرار التقسيط إلى الممول بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول . وإذا تأخر الممول عن أداء قسط واحد ، أصبحت باقى الأقساط واجبة الأداء فورا ، على أنه يجوز لرئيس المأمورية منح الممول مهلة لأداء هذا القسط لاتزيد على موعد استحقاق القسط التالى ويؤدى القسطان معا .

ولمدير عام المصلحة إلغاء قرار التقسيط إذا تبين له أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع ، أو إذا وجد من الأسباب مايدعوإلىذلك.(م ٤٨ مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون،مضافة بالقرار الوزارى رقم ١٣٠ لسنة ١٩٥٥)

٥٦٧ — **المقاصة** : لا ينقضى دين الضريبة بالمقاصة مع دين مطلوب من الحكومة إلا بنص صريح يجيزه . لأن دين الضريبة قابل للحجز ، فلا يقاص فى دين غير قابل للحجز كالدين المطلوب من الحكومة (م ٣٦٤ / ج مدنى) ، يضاف إلى ذلك أن مصلحة الدولة المالية تستلزم تحصيل الضرائب بانتظام طبق تقديرات الميزانية ، وأن الديون الحكومية تدفع بعد إجراءات طويلة معقدة ، أما دين الضريبة فتجب جبايته بسرعة .

والقاعدة فى فرنسا أن دين الضريبة لاينقضى بالمقاصة مع دين آخر ، وقد رفض مجلس الدولة هناك المقاصة بين دين الضريبة ودين التعويض الناشىء عن الاستيلاء لضرورات حربية (حكم ٤ فبراير سنة ١٨٩٩) ، كما حكم بعدم جواز المقاصة بين دين الضريبة والدين الناشىء عن استرداد ضريبة دفعت بغير حق (حكم ٥ ابريل سنة ١٨٩٥) .

على أن قسم الرأى بمجلس الدولة المصرى أفتى بجتمعا بجواز مقاصة ديون الضريبة التى من نوع واحد ، بل وجواز مقاصة ديون الضريبة التى من أنواع مختلفة . فتجرى المقاصة مثلا بين ما سدده الممول بالزيادة فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبين ما يستحق على الممول نفسه منضريبة عامة على الايراد ، كما أفتى بجواز المقاصة بينما دفعه الممول بالزيادة عن سنة ما ، وبين ما يستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة أو أية سنة تاليةأوسابقة طالما تم التلاقى بين ما وجب فى ذمة الممول لمصلحة الضرائب وبين ما وجب لهذا الممول فى ذمة المصلحة فى وقت كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به مازال قائما لم ينقض بالتقادم ، وكانت شروط المقاصة متوافرة .

وأكثر من ذلك أجاز المقاصة بين ديون الضريبة بأنواعها المختلفة وبين ما قد يحكم به للممول من أتعاب محاماه أو أتعاب خبرة أو مصاريف قضائية .

وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى وأجازت المقاصة ، على أن يطلبها صراحة من له مصلحة فيها (١)

المبحث الثالث

ضمانات التحصيل

أعطى المشرع للحكومة عدة ضمانات لتحصيل الضرائب،منذلك حق امتياز على جميع أموال المدين بالضريبة ، والحجز التحفظى الإدارى ، والحجز التنفيذى الإدارى ، والحجز التنفيذى الإدارى على ما للمدين لدى الغير،وتحصيل فائدة على ما لا يتم أداؤه فى المواعيد المقررة ...

§ ١ — امتياز الحكومة

٥٦٨ ــ الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى قوانين

(١) راجع التعليمات التفسيرية العامة رقم ١ لسنة ١٩٥٦ بتاريخ ١٣ فبراير سنة ١٩٥٦ فى شأن اجراء المقاصة فى ديون الضرائب ــ مجموعة قوانين الضرائب فى مصر الطبعة الثانية،مارس سنة ١٩٦٢ ، للاستاذ محمد بدران ، ص ٥٨٢ وما بعدها ــ وفى المجموعات التى تصدرها مصلحة الضرائب شاملة للتعليمات التفسيرية .

الضرائب سواء استحقت عن السنة الحالية أو عن سنوات سابقة ، ما دام حق الدولة فى استيفائها لم يسقط بالتقادم ، تعتبر ديناً ممتازاً على جميع أموال المدينين بها أو الملزمين بتوريدها للخزانة العامة (م ٩٠ — أولا ، معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) .

وهذا الامتياز عام ويتقدم على غيره من حقوق الامتياز الأخرى ما عدا المصروفات القضائية فتتقدم عليه (المادتان ١١٣٨ و ١١٤١ مدنى) . ولا يجب فيه الشهر ولو كان محله عقارا . ولا يثبت فيه حق التتبع (م ١١٣٤ مدنى)(١).

---

(١) رغم أن المشرع استهدف بهذه القواعد حماية حقوق الخزانة العامة عند التنفيذ إلا أنها جميعا لا تعنى كثيرا إذا ما عمد الدائن العادى إلى التنفيذ على عقار مدينه ولم تكن مصلحة الضرائب قد قيدت حقوقها على العقار موضوع التنفيذ ، ذلك أن قلم كتاب المحكمة التى تباشر أمامها إجراءات التنفيذ ، لا يخبر بإيداع قائمة شروط البيع ، طبقا للمادة ٦٣٢ من قانون المرافعات ، إلا الدائنين الذين سجلوا تنبيهاتهم والدائنين أصحاب الرهون الحيازية والرهون الرسمية وحقوق الاختصاص وحقوق الامتياز الذين قيدت حقوقهم قبل تسجيل التنبيه ، ثم تحدد جلسة لنظر الاعتراضات على هذه القائمة ، وأوجه البطلان السابقة على هذه الجلسة ، سواء أكان أساس البطلان عيبا فى الشكل أم فى الموضوع . وجميع الملاحظات على شروط البيع يجب على المدينين والحائزين والدائنين المذكورين فى المادة ٦٣٢ المشار اليها إبداءها بطريق الاعتراض على قائمة شروط البيع وإلا سقط حقهم فيها . كذلك جرى العرف على أن يضمن الدائن المباشر لإجراءات التنفيذ قائمة شروط البيع نصا خاصا يكسبه ميزة مقتضاها أنه إذا رسى العقار عليه أعفى من دفع الثمن الراسى به المتزايد وتحصل المقاصة بين الثمن ودينه قبل مدينه . لهذا كله أوجب المشرع — كفالة لحماية حقوق مصلحة الضرائب — على قلم كتاب محكمة التنفيذ إخبار المصلحة بخطاب موصى عليه مع علم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع فى خلال الخمسة عشر يوما التالية للإيداع . كما أوجب إخطار المصلحة بتاريخ بيع المنقولات أو العقارات قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوما على الأقل ، وجعل الجزاء على التقصير أو التأخير فى الإخطار فى الحالتين مسئولية المتسبب فيهما عن أداء المبالغ المستحقة على المدين بالضريبة فى حدود قيمة الأموال المبيعة ، فنص فى البند « ثالثا » من المادة ٩٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، معدلا بالقانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥٥ على أن :
« يخبر قلم كتاب المحكمة التى تباشر أمامها إجراءات التنفيذ على العقار مصلحة الضرائب بخطاب موصى عليه مع علم الوصول بإيداع قائمة شروط البيع وذلك فى خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ الإيداع .

« وعلى قلم كتاب المحكمة التى يحصل البيع أمامها وكذلك كل من يتولى البيع بالمزاد =

أما ما جاء بالمادة ١١٣٩ / ٢ من القانون المدنى من ان المبالغ المستحقة للخزانة العامة تستوفى من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز فى « أية يد كانت » فإنه يشير إلى حقوق الامتياز الخاصة، كحق الامتياز الذى للخزانة العامة على الأرض المستحقة عليها ضريبة الأطيان وعلى ثمارها ومحصولاتها والمنقولات والمواشى التابعة لها . لأن صياغة نص المادة المذكورة تجعله ينصرف إلى حقوق الامتياز الواقعة على أموال معينة بالذات ، والإلجاءات الصياغة صريحة فى جواز استيفاء المبالغ المستحقة للخزانة العامة من « أموال المدين كلها تحت يد الغير » ، لا من « الأموال المثقلة بهذا الامتياز » ، كما جاء فى النص . والقول بغير ذلك يترتب عليه نتائج اقتصادية خطيرة ، إذ يؤدى إلى إعاقة تداول الأموال ، والحد من ائتمان الأفراد . والتأثير على نشاطهم ، الأمر الذى يؤدى فى النهاية إلى الإضرار بصالح الخزانة العامة نفسها (١)

— العلنى جبرا أو اختيارا أن يخطر مصلحة الضرائب بخطاب موصى عليه مع علم الوصول بتاريخ بيع المنقولات أو العقارات وذلك قبل تاريخ البيع بخمسة عشر يوما على الأقل .

« وكل تقصير أو تأخير فى الأخطار المشار إليه فى الفقرتين السابقتين يجعل المتسبب فيه مسئولا عن أداء الضرائب المستحقة على المدين بالضريبة فى حدود قيمة الأموال المبيعة » .

بهذه الفقرة الأخيرة رتب المشرع الجزاء الملائم بما يحفظ حق الخزانة العامة ، وهو إضافة مدين جديد إلى مدينها الأصلى (الممول) ، بحيث يكون المتسبب فى التقصير أو التأخير مسئولا معه عن الضرائب المستحقة فى حدود قيمة الأموال المبيعة . ويدل نص البند « ثالثا » بفقراته الثلاث على أن المشرع لم يرد به إدراج مصلحة الضرائب فى عداد أولى الشأن من الدائنين الذين أوجبت المادتان ٦٣٢ و ٦٥٧ من قانون المرافعات أخبارهم بايداع قائمة شروط البيع وتاريخ الجلسة المحددة له ومكانه ، بحيث إذا لم يتم إخطار أحدهم بإيداع قائمة شروط البيع أو إخباره بتاريخ جلسته جاز له ، طبقا للمادة ٦٩١ من قانون المرافعات ، أن يقرر بالزيادة بالعشر خلال ستين يوما من تاريخ أخباره برسو المزاد والثمن الذى رسا به ، ومن ثم فان النص فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — دون قانون المرافعات — على وجوب إخطار مصلحة الضرائب بإيداع قائمة شروط البيع وبتاريخه لم يغير من طبيعة حقها باعتبارها صاحبة حق امتياز عام على أموال مدينها لا أكثر ، وبالتالى فانه لا يكون لها حق التقرير بزيادة العشر إلا فى خلال الأيام العشرة التالية لرسو المزاد طبقا للمادة ٦٧٤ من قانون المرافعات (نقض مدنى ، ٢٥/١٢/١٩٦٣ ، الطعن رقم ٥ لسنة ٢٩ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية، السنة ١٤ (١٩٦٣)؛ ص ١١٩٢).

(١) راجع فى هذا المعنى : نظرية التأمينات فى القانون المدنى ، للدكتور شمس الدين الوكيل، الطبعة الثانية ، الاسكندرية ، ١٩٥٩ ، الفقرة ٢٢٤ ، ص ٥٩٣ وما بعدها .

وإذا تزاحم دين الضريبة مع دين آخر له نفس الامتياز كالمبالغ المستحقة للهيئة العامة للتأمينات ، الاجتماعية (م ١٠٥ من قانون التأمينات الاجتماعية ،الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ ، ثم م ١٢٤ من القانون الذى حله محله ، الصادر بالقرار بقانون رقم٦٣ لسنة ١٩٦٤) ،وقامت كل من مصلحة الضرائب والهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية بتوقيع الحجز على إحدى المنشآت مقابل المبالغ المستحقة لها ، فإن المبلغ المتحصل من بيع المنشأة يوزع بينهما قسمة غرماء، أى بنسبة ما تستحقه كل منهما . (١)

§ ٣ — الحجز التحفظى الادارى

٥٦٩ — الحجز التحفظى الإدارى حق جديد خوله القانون رقم١٤٦ لسنة ١٩٥٠ لمصلحة الضرائب تمكينا لها من المحافظة على حقوق الخزانة العامة . ويشمل الأموال التى يرى المدير العام لمصلحة الضرائب استيفاء الضرائب منها سواء أكانت عقارات أم منقولات ، وسواء أكانت تحت يد الممول نفسه ، أو تحت يد غيره ، فنص فى المادة ٩٠ (ثانيا) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المضافة بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ المشار إليه ، والمعدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ (٢) على أنه : « إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلمديرها العام استثناء من أحكام قانون المرافعات أن يصدر

---

(١) تأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم ٣ لسنة ١٩٦٣ للمادة ٩٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) ، بناء على فتوى من إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة رقم ١٨٣/٨/٧٥ بتاريخ ١٩٦٣/٩/١١ ، وفتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى بمجلس الدولة رقم ١٥/٢/٢٩ بتاريخ ١٩٦٣/١/١٢ .

(٢) الغت المادة ٧٦ من القانون رقم٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى ، الأوامر العالية والقوانين المختلفة الخاصة بالحجز الادارى ، كما نصت على إلغاء كل ما يتعارض مع القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه ، من نصوص خاصة باجراءات الحجز الإدارى فى القوانين الأخرى ، لكنها استثنت الفقرة (ثانيا) من المادة ٩٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة له .

أمرا بحجز الأموال التى يرى استيفاء الضرائب منها تحت أية يد كانت ، وتعتبر هذه الأموال محجوزة بمقتضى هـذا الأمر حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام أو كانت قد مضت أربعة أشهر من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار الممول بمقدار الضريبة طبقا لتقدير المأمورية المختصة » .

٥٧٠ — وإذا أثبت الممول أن حقوق الخزانة غير معرضة للضياع ، أو إذا قدم مثلا كفالة ، أو خطـاب ضمان بالمستحق للمصلحة ، انتفى سبب الحجز ووجب رفعه إن كان قد وقع .

ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تكرر الحجز التحفظى بالنسبة للممول نفسه عن المبالغ المستحقة نفسها ، فإذا رفعت المصلحة الحجز لانقضاء أربعة أشهر من تاريخ توقيعه دون إخطار الممول بمقدار الضريبة ، ثم عمدت بعد ذلك إلى توقيعه مرة أخرى كان عملها باطلا ولا يعتد به (١) .

---

(١) ينبغى ألا يساء استعمال الحجوز التحفظية ، لما لها من تأثير سيىء على نشاط الممولين ، وإلحاق أضرار بالغة بهم ، وهو ما يؤدى فى نهاية الأمر إلى الإضرار بصالح الخزانة العامة نفسها. وقد أصدرت مصلحة الضرائب لهذا الغرض عدة تعليمات وكتب دورية إلى مأمورياتها تدعوها فيها إلى ضرورة مراعاة ما يلى :

(أ) لا يطلب استصدار أمر حجز تحفظى إلا لأسباب جدية ، وبعد التأكد من أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع . ويصحب الطلب بمذكرة تفصيلية موضحا بها نوع نشاط الممول ، ومبررات طلب إصـدار الأمر ، ومقدار الضرائب المطلوب إصدار الأمر بهـا ، ونوعها ، وسنوات استحقاقها .

(ب) عند طلب استصدار أمر حجز تحفظى عقارى يجب أن يحرر أمر الحجز التحفظى على العقد الأزرق ، ويوقع مراقب المأمورية بامضاء جانبى على العقد .

(ج) يوقع الحجز التحفظى على عقارات الممول أولا ، فاذا لم تف فيوقع على المنقولات ، ولا يوقع على الأموال السائلة إلا إذا لم تف هذه الحجوز بمستحقات المصلحة .

(د) يجب أن تنتهى المأمورية من إخطار الممول بالضريبة المستحقة عليه من واقع تقديرها فى خلال مدة الأربعة شهور التى نصت عليها م ٩٠ (ثانيا) من القانون ، وتبدأ من تاريخ توقيع الحجز ، حتى لا يتعرض محضر الحجز للسقوط .

=

ولما كان الحجز التحفظي قد شرع للمحافظة على أموال المدين ريثما يستصدر الدائن السند التنفيذي الذي يخوله التنفيذ على المال ، فانه لا يجوز حجز الأموال تحفظيا إلا فى حالة كون الضريبة غير واجبة الأداء . أما فى الأحوال التى تكون فيها الضريبة واجبة الأداء فإن الطريق الذى رسمه القانون للتنفيذ هو الحجز التنفيذى (١) .

§ ٣ — الحجز التنفيذى الادارى

٥٧١ — يتعرض الممول لتوقيع الحجز التنفيذى الإدارى عند عدم دفع الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة عليه فى مواعيدها ، فقد نصت الفقرة الأولى من المادة ٩١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على أن : « تحصل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون بالطرق الإدارية ... » .

ولما صدر القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى ، الذى ألغيت بمقتضاه المادة ٩١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ السابق ذكرها ، جعل فى

=(هـ) يجب على المأمورية — فى الحالات التى يكون فيها الخلاف بشأن الضريبة محالا إلى لجنة الطعن ، وتكون هناك حجوز تحفظية موقعة نظيرها — إخطار اللجنة بذلك ، ومطالبتها بنظر هذه الحالات أولا ، وسرعة الفصل فيها .

(و) لا يجوز توقيع الحجز التحفظى نظير المبالغ المحتمل الحكم بها كتعويضات ، تطبيقا للمواد : ٨٥ و ٨٥ مكرراً (١) و (٢) من القانون .

(كتاب دورى رقم ٣ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ١٩٦٢/١/١٤ ورقم ٧ لسنة ١٩٦٥ بتاريخ ١٩٦٥/٣/١٠) .

(١) ولذا لا يجوز إصدار أوامر حجز تحفظية عقارية لضرائب واجبة الأداء بدعوى أن إجراءات الحجز التنفيذى تستغرق وقتا طويلا يخشى أن يتصرف الممول فى خلاله فى أمواله الثابتة (تعليمات تفسيرية رقم ٣ للمادة ٩١ من القانون بتاريخ ١٩٥٥/٣/٢٧ ، لمصلحة الضرائب).

مقدمة المبالغ التى يجوز من أجلها الحجز إداريا: الضرائب والإتاوات والرسوم بجميع أنواعها(١) .

ويكون التنفيذ بمقتضى الأوراد التى تصدر باسم الملزمين قانونا بتسديد الضرائب للخزانة (٢) .

---

(١) تنص المادة ١ من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه على أنه : « يجوز أن تتبع إجراءات الحجز الإدارى المبينة بهذا القانون عند عدم الوفاء بالمستحقات الآتية فى مواعيدها المحددة بالقوانين والمراسيم والقرارات الخاصة بها وفى الأماكن وللأشخاص الذين يعينهم الوزراء المختصون : (أ) الضرائب والاتاوات والرسوم بجميع أنواعها ، (ب) المبالغ المستحقة للدولة مقابل خدمات عامة ، (جـ) المصروفات التى تبذلها الدولة نتيجة أعمال أو تدابير تقضى بها القوانين ، (د) الغرامات المستحقة للحكومة قانونا ، (هـ) إيجارات أملاك الدولة الخاصة ومقابل الانتفاع بأملاكها العامة سواء فى ذلك ما كان بعقد أو مستغلا بطريق الخفية ، (و) أثمان أطيان الحكومة المبيعة وملحقاتها وفوائدها ، (ز) المبالغ المختلسة من الأموال العامة ، (ح) (معدلة بالقرار بقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٥٨) ما يكون مستحقا لوزارة الأوقاف وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من المبالغ المتقدمة ، وكذلك ما يكون مستحقا لوزارة الأوقاف بصفتها ناظرا أوحارسا من إيجارات أو أحكار أو أثمان الاستبدال للأعيان التى تديرها الوزارة ، (ط) المبالغ المستحقة للبنوك التى تساهم الحكومة فى رءوس أموالها بما يزيد على النصف ، (ى) المبالغ الأخرى التى نصت القوانين الخاصة بها على تحصيلها بطريق الحجز الإدارى .

وقد استحدث القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المشار اليه عدة أحكام ، لم تتعرض لها القوانين التى كانت قائمة وقت صدوره (الأوامر العالية الصادرة فى ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ و ٤ نوفبر سنة ١٨٨٥ و ٨ أغسطس سنة ١٨٩٢ و ٢٦ مارس سنة ١٩٠٠ والمرسومين بقانونين رقم ٦٥ لسنة ١٩٢٨ و رقم ٥٥ لسنة ١٩٢٩) من ذلك الحجز على الأوراق المالية والنقود والمصوغات وسبائك المعادن النفيسة والاحجار الكريمة وغيرها مما يماثلها ، والحجز على ما للمدين لدى الغير ، وتوقيع الحجز الإدارى ، لا قتضاء ما هو مطلوب من ممول فى جهة على ما يملكه من منقول أو عقار فى جهة أخرى . كما نظم ما يتخذ عند تعدد الحجوز الإدارية والقضائية لمنع التعارض بينها ، واستحدث أحكاما جديدة فى حالة ما إذا صدر حكم مرسى مزاد قضائى أثناء سير الإجراءات الإدارية ، وبين أثر هذا الحكم على إجراءات الحجز الإدارى ، فنصت المادة ٧٣ منه على أنه إذا أودع الراسى عليه المزاد الثمن خزانة المحكمة وقف السير فى إجراءات الحجز الادارى وانتقل حق الحاجز على الثمن المودع، وعلى الحاجز فى هذه الحالة أن يتقدم ببيان عن=

(٢) وقد خول القرار الوزارى رقم ٦١ لسنة ١٩٥٤ (م ٣) رؤساء مأموريات الضرائب حق إصدار أوامر الحجوز التنفيذية ، ويقصد برئيس المأمورية : المراقب أو المأمور الأول أو من ينوب عنهما حسب الحالة .

٥٧٢ — على أنه لما كانت الأوراد لا تصدر عادة إلا بعد إجراء الفحص والربط النهائي ، الأمر الذي يجعل من المتعذر على المصلحة تحصيل الضرائب المستحقة من واقع الإقرارات، أو الضرائب التي ينص القانون على حجزها في المنبع وتوريدها للخزانة العامة ، إذا ما تأخر الممول أو الملتزم بالتوريد عن أدائها في المواعيد القانونية ، لهذا أضاف المشرع إلى المادة ٩٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩؛ فقرات ثلاثا بمقتضى القانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ . وتنص هذه الفقرات الجديدة على حق مصلحة الضرائب في توقيع الحجز التنفيذي بقيمة مايكون مستحقا من الضرائب من واقع الإقرارات ، وكذلك الضرائب التي يقضي القانون بحجزها وتوريدها للخزانة ، وجعل سند التنفيذ في الحالة الأولى إقرار الممول ، وفي الحالة الثانية قرارا إداريا بقيمة مالم يتم أداؤه في المواعيد ، يصدر من الموظف الذي له حق توقيع الورد ، بهذا أصبح في استطاعة مصلحة الضرائب تحصيل مالم يتم أداؤه دون حاجة إلى انتظار صدور ورد أو تنبيه .

على أن توقيع الحجز التنفيذي في الحالتين المشار إليهما لا يخل بحق المصلحة في تقدير الضرائب المستحقة وربطها (م ٩٢ الفقرة الرابعة) (١)

= مطلوباته للمحكمة التي عليها فتح باب التوزيع بطريق الاستعجال للفصل فيه ، ونصت على أنه — استثناء من أحكام قانون المرافعات — لايجوز بأي حال إعفاء الراسي عليه المزاد في الحجز القضائي من أداء الثمن ، وأن عليه في جميع الأحوال إيداعه خزانة المحكمة خلال ثلاثة أشهر من تاريخ رسو المزاد ، وإلا اعيدت إجراءات الحجز الإداري في مواجهته. وقضت المادة ٧٤ منه بعدم السير في إجراءات الحجز القضائي أكتفاء بالاجراءات الإدارية المتخذة ، في حالة ما إذا سبق رسو المزاد الإداري جلسة البيع القضائي ، وعلى أصحاب الشأن في البيع القضائي التدخل في توزيع الثمن أمام المحكمة المختصة حتى لاتتعارض إجراءات الحجوز الادارية والقضائية بعضها مع بعض .

(١) قام شك في مدى جواز التنفيذ على أموال البنوك وشركات التأمين وغيرها من الشركات التي أممت بمقتضى القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٦١ ، وما سبقه من قوانين ، والشركات التي استولت الدولة على نسب متفاوتة من أسهمها بمقتضى القرارين بقانونين رقم ١١٨ و ١١٩ لسنة ١٩٦١ ، بطريق الحجز الإداري ، لتحصيل الضرائب المستحقة عليها . ولما كان القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٦١ قد نص على أن الشركات والبنوك التي آلت ملكيتها إلى الدولة =

٥٧٣ — **الحجز على الخزائن الحديدية بالبنوك** : يعتبر العقد بين البنك والعميل عن الخزانة الحديدية عقد إجارة ، ويجوز لمصلحة الضرائب أن توقع على محتويات الخزانة حجز المنقولات حجزا تنفيذيا فى المكان الموجودة به طبقا لما تتبعه فى توقيع الحجز على منقولات الممول الموجودة بداخل مسكن أو مخزن مؤجر له (فتوى مجلس الدولة المصرى « إدارة الرأى لوزارة المالية » بتاريخ ٤ ابريل سنة ١٩٥١) .

وإذا احتاج الأمر إلى كسر الخزانة فيجب مراعاة حكم المادة ٥ من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الإدارى ، التى تنص على أنه « لا يجوز لمندوب الحاجز كسر الأبواب أو فض الأقفال بالقوة لتوقيع الحجز إلا بحضور أحد مأمورى الضبط القضائى . ويجب أن يوقع هذا المأمور على محضر الحجز وإلا كان باطلا » (١).

§ ٤ - الحجز التنفيذى الإدارى على ما للمدين لدى الغير

٥٧٤ — هذا حق جديد أيضا خوله المشرع للمرة الأولى لمصلحة الضرائب بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، الذى عدل المادة ٩١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فنص فى الفقرة الثانية منها على أنه : « تخول مصلحة الضرائب حق توقيع حجز تنفيذى على ما يكون لدى الغير من النقود أو الأوراق المالية

= تظل محتفظة بشكلها القانونى عند صدور هذا القانون ، وتستمر فى مزاولة نشاطها ، فلا يكون ثمة تغيير فى طبيعة الأموال التى يقوم عليها هذا النشاط يجعلها بمنأى عن استحقاق الضرائب وتحصيلها ، كما أن القرارين بقانونين رقم ١١٨ ورقم ١١٩ لسنة ١٩٦١ قد اقتصرا على مساهمة الحكومة والمؤسسات العامة مع الأشخاص الخاصة فى ملكية أسهم الشركات المبينة فى القانونين المذكورين ، ولذلك فلم يطرأ تغيير على أموال تلك الشركات ، وبالتالى لا تعتبر من الأموال التى لا يجوز الحجز عليها . وإزاء عدم وجود أى نص يمنع من التنفيذ على أموالها لاستيفاء الضرائب المستحقة عليها ، فانه يمكن عند عدم الوفاء بها - الحجز على أموالها إلا إذا كانت متعلقة بادارة مرفق عام ، مما لا يجوز الحجز عليها قانونا (راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارات الخزانة والاقتصاد والتموين بتاريخ ١٧ فبراير سنة ١٩٦٢ ، والتعليمات التفسيرية رقم ٦ للمادة ٩٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) .

(١) وهو نفس ما تنص عليه المادة ٥٠١ من قانون المرافعات .

أو غيرها ، سواء أكانت مستحقة فى الحال أم فى المستقبل. ونظم المشرع كيفية استعمال هذا الحق فى الفقرات ٣ و ٤ و ٥ من المادة نفسها .

ولما صدر القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ ، عمم نظام الحجز التنفيذى الإدارى على ما للمدين لدى الغير ، وضمن أحكامه المواد من ٢٨ إلى ٣٥ منه، التى اقتبسها من قانون المرافعات ، مع تحوير فيها واستحداث بعض الأحكام بما يتلاءم وطبيعة الحجز الإدارى ، والغى المادة ٩١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، كما سبق القول . (١)

---

(١) يتلخص نظام حجز ما للمدين لدى الغير ، كما ورد فى القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ معدلا بالقرار بقانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥٩ ، فى أنه يجوز للجهة الحاجزة (مصلحة الضرائب هنا) أن تحجز — بالطريق الإدارى — على ما لمدينها لدى الغير من مبالغ وديون ، ولو كانت مؤجلة أو معلقة على شرط ، وعلى ما يكون له من منقولات فى يد الغير .

ويوقع الحجز بموجب محضر حجز يعلن إلى المحجوز لديه ، بكتاب موصى عليه بعلم وصول، متضمنا قيمة المبالغ المطلوبة ، وأنواعها ، وتواريخ استحقاقها ، ونهيه عن الوفاء بما فى يده إلى المحجوز عليه أو تسليمه إياه ، وتكليفه التقرير بما فى ذمته ، خلال خمسة عشر يوما من تاريخ الإعلان. وعلى المحجوز لديه أن يخطر ، فى خلال تلك المدة ، مندوب مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه بعلم وصول أو يسلمه له مقابل إيصال ، بكل ما لديه للمدين ، واصفا أياه وصفا دقيقا مفصلا ، مع بيان عدده ومقاسه أو وزنه أو مقداره وقيمته ، والتاريخ الذى يمكنه فيه أداؤه لمندوب المصلحة . ولا يعفى المحجوز لديه من واجب الإخطار أن يكون غير مدين للمحجوز لديه .

ويجب إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز ، مبينا بها تاريخ إعلانه للمحجوز لديه، خلال الثمانية الأيام التالية لتاريخ إعلان المحضر للمحجوز لديه ، وإلا اعتبر الحجز كأن لم يكن .

وعلى المحجوز لديه ، خلال أربعين يوما من تاريخ إعلانه بمحضر الحجز ، أن يؤدى لمندوب المصلحة ما أقر به ، أو ما يفى منه بحقها وبالمصروفات ، أو يودعه خزانتها ، إذا كان قد حل ميعاد الأداء ، وإلا فيبقيه محجوزاً تحت يده إلى أن يحل هذا الميعاد فيؤديه إلى مندوب المصلحة أو يودعه خزانتها .

وإذا لم يؤد المحجوز لديه المبالغ المذكورة أو يودعها ، جاز التنفيذ على أمواله إداريا بموجب محضر الحجز المذكور مصحوبا بصورة من الإخطار الذى قدمه المحجوز لديه .

أما إذا كان المحجوز لديه لم يقدم الإخطار المشار اليه ، أو قدمه مخالفا للحقيقة ، أو أخفى الاوراق الواجب عليه تقرير الحقيقة عنها ، جازت مطالبته شخصيا بأداء المبلغ المحجوز من أجله، =

§ ٥ - مدى مسئولية شركات القطاع العام عن سداد الضرائب المستحقة على المنشآت الآيلة لها بالتأميم

٥٧٤ م - نصت الفقرات الثلاث الأخيرة من المادة ٣ من القرار بقانون رقم رقم ١١٧ لسنة ١٩٦١ (بتأميم بعض الشركات والمنشآت) ، المضافة بمقتضى القرار بقانون رقم ١٤٩ لسنة ١٩٦٢ ، على أن الدولة لا تسأل عن التزامات البنوك ، وشركات التأمين ، والشركات والمنشآت الأخرى المؤممة ، المبينة فى الجدول المرافق للقانون (١) إلا فى حدود ما آل إليها من أموالها وحقوقها فى تاريخ التأميم

= مع مصروفات الإجراءات المترتبة على تقصيره أو تأخيره ، ويصدر الحكم بذلك من المحكمة المختصة ، طبقا للقواعد المقررة فى قانون المرافعات ، ويحجز إداريا على ما علكه المحجوز لديه وفاء لما يحكم به .

ويترتب على حجز ما للمدين لدى الغير حبس كل ما يستحق للمحجوز عليه ، ومصروفات الإجراءات التى تستحق إلى يوم البيع ، ما لم يودع خزانة المصلحة مبلغا مساويا للمبلغ المحجوز من أجله والمصروفات .

وإذا لم يؤد المبلغ المحجوز من أجله والمصروفات لمندوب المصلحة أو يودع خزانتها ، خلال أربعين يوما من تاريخ إعلان المحجوز لديه بمحضر الحجز ، إذا كان ميعاد الأداء قد حل ، أو بعد حلول هذا الميعاد ، جاز بعدها الاستمرار فى إجراءات البيع المنصوص عليها فى القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ . ويكون البيع بعد الأربعين يوما المذكورة أو بعد اليوم الذى يحل فيه ميعاد الأداء .

ويلاحظ أن أداء المبالغ أو تسليم الأشيـــاء المحجوزة يبرىء ذمة المحجوز لديه منها قبل الدائن ، ولو كان الأداء نتيجة بيع الأشياء المحجوزة . ويعتبر الإيصال المسلم من مندوب مصلحة الضرائب للمحجوز لديه بمثابة إيصال من الدائن نفسه .

(١) نص على العمل بالفقرات المضافة إلى القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٦١ من تاريخ العمل به (١٩٦١/٧/٢٠) ، وقد صدرت بعد القرار بقانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٦١ عدة قرارات بقوانين تضيف شركات ومنشآت إلى الجدول المرافق له ، وتسرى عليها بذلك أحكامه ، من ذلك القرارات بقوانين التالية ، وقد ذكرنا إلى جانب كل منها تاريخ العمل به :

(أ) فى سنة ١٩٦١ : القرارين بقانونين رقم ١٤٥ (١٩٦١/٨/٣١) ، ورقم ١٨٠ (١٩٦١/١١/٢٦) .

(ب) فى سنة ١٩٦٢ : القرارات بقوانين : رقم ٤١ (١٩٦٢/١/٢٣) ، ورقم ٤٢ =

وإذا تعلق الأمر بشركة ذات أسهم غير متداولة فى البورصة ، أو بشركة مضى على آخر تعامل على أسهمها أكثر من ستة شهور . أو بمنشأة غير متخذة شكل شركة مساهمة ، فإن أموال أصحابها وأموال زوجاتهم وأولادهم تكون ضامنة للوفاء بالالتزامات الزائدة على أصول هذه الشركات والمنشآت . ونصت أيضا على أن يكون للدائنين حق امتياز على جميع هذه الأموال .

ونجد مثل هذا النص فى قوانين التأميم الأخرى ، كالقرار بقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٣ بتأميم شركات ومنشآت تصدير القطن ومحالجه (م ٤) [١] ، والقرار بقانون رقم ٧٢ لسنة ١٩٦٣ بتأميم شركات ومنشآت الغزل والنسيج ، والصناعات الغذائية ، والصناعات الكيماوية ، والصناعات الهندسية ، ومواد البناء والحراريات ، والتعدين والمعادن ، والمطور والزجاج وغيرها ، المبينة بالجدول المرافق للقانون (م ٤) [٢] ، والقرار

= (١٩٦٢/٢/٣) ، و ٧٠ (١٩٦٢/٧/٢٠) ؛ و ٩١ (١٩٦٢/٥/١٢) ، و ١٢٥ (١٩٦٢/٨/٢٩) ، و ١٣٥ (١٩٦٢/١٠/١) .

(جـ) فى سنة ١٩٦٣ : القرارات بقوانين : رقم ٢٩ (١٩٦٣/٣/١١) ، ورقم ٣٩ (١٩٦١/٧/٢٠) ، و ٤٠ (١٩٦٣/٤/٢) ، و ٥١ (١٩٦٣/٥/٨) و ٦٥ و ٦٧ (١٩٦٣/٦/١٣) ، و ٧٧ و ٧٨ و ٧٩ (١٩٦٣/٨/١٢) ، بمقتضى القرار بقانون رقم ١٤٠ لسنة ١٩٦٤ ، م ٢) ، و ٧٩ (١٩٦٣/٨/١٢) ، و ٨١ (١٩٦١/٧/٢٠) . و ١٤٥ (١٩٦٣/١١/٥) ، و ١٤٧ (١٩٦١/٧/٢٠) ، و ١٤٨ و ١٤٩ و ١٥٠ (١٩٦٣/١١/٧) ، و ١٥١ (١٩٦٣/١١/٩) ، بمقتضى القرار بقانون رقم ١٤٠ لسنة ١٩٦٤ ، م ٢) و ١٥٧ (١٩٦٣/١١/١٤) ، و ١٦٨ و ١٦٩ و ١٧٣ (١٩٦٣/١٢/٣٠) .

(د) فى سنة ١٩٦٤ : القرارات بقوانين : رقم ٢ (١٩٦٤/١/٦) ، و ٣١ (١٩٦٤/٢/١٢) ، و ٤٩ و ٥٠ و ٥١ (١٩٦٤/٣/٥) ؛ و ٥٢ (١٩٦١/٧/٢٠) ، و ١٢١ و ١٢٢ و ١٢٤ (١٩٦٤/٣/٢٤) ، و ١٤١ (١٩٦١/٧/٢٠) .

[١] نصت المادة ٨ من القرار بقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٣ المشار إليه على العمل بالمادة الرابعة منه بالنسبة إلى تحديد مسؤلية الدولة عن التزامات منشآت تصدير القطن ، من تاريخ نفاذ القانون رقم ٧١ لسنة ١٩٦١ ، فى شأن تنظيم منشآت تصدير القطن ، وهو ٢٢ يونيه سنة ١٩٦١ .

[٢] عمل بالقرار بقانون رقم ٧٢ لسنة ١٩٦٣ من تاريخ نشره ، وهو ١٩٦٣/٨/٨ =

بقانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٦٤ بتأميم بعض شركات ومنشآت الملابس ، والأحذية ، والجوهرات والمصوغات والادوات المنزلية ، المبينة بالجدول المرافق له (م ٤) (١).

كما نجد نصوصاً مماثلة فى القرار بقانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٦١ بتقرير مساهمة الحكومة فى بعض الشركات والمنشآت (الفقرات الثلاث الأخيرة من المادة ٣ المضافة بالقرار بقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٦٢ على أن يعمل بها من ١٩٦١/٧/٢٠ ، وهو تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٦١ المشار اليه) . وفى القرار بقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦١ بتحديد ملكية الاشخاص الطبيعيين والمعنويين لأسهم بعض الشركات واستيلاء الدولة على الباقى (الفقرات الثلاث الأخيرة من المادة ٣ المضافة بالقرار بقانون رقم ١٥١ لسنة ١٩٦٢ ، على أن يعمل بها من ٢٠ /٧/ ١٩٦١ تاريخ العمل بالقرار بقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٦١ المذكور)

مقتضى هذه النصوص مسئولية الجهات التى اتبعت لها الشركات والمنشآت المؤممة عن سداد الضرائب المستحقة على تلك الشركات والمنشآت التى آلت اليها فى حدود أصولها . فإذا كانت قيمة تلك الأصول تزيد على مقدار الضرائب المستحقة عليها أو تساويها فإن الجهة الملحقة بها تسأل عن سداد قيمة الضرائب بأكملها وفى حالة عدم السداد تتخذ إجراءات الحجز الإدارى ضدها . وفى هذه الحالة لا يسأل أصحاب الشركات والمنشآت المؤممة عن الضرائب المستحقة .

أما إذا قلت قيمة الأصول عن مقدار الضرائب المستحقة ، فإن الجهة التى آلت

= (م ١٠ منه) ، وصدرت بعده عدة قرارات بقوانين تضيف شركات ومنشآت الى الجدول المرافق له ، وتسرى عليها بهذا أحكامه ، من ذلك القرارات بقوانين التالية ، وقد ذكرنا الى جوار الأول منها تاريخ العمل به : ١٤٦ لسنة ١٩٦٣ (١٩٦٣/١١/٥) ، و٤٨ و١٢٠ و١٣٧ لسنة ١٩٦٤

(١) نصت المادة ٩ من القرار بقانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٦٤ ، المشار اليه على العمل به من أول يونيه سنة ١٩٦٣ ، وهو التاريخ التقريبى لتسلم المؤسسة المصرية الاستهلاكية العامة الشركات والمنشآت المؤممة بمقتضى القرار بقانون المذكور .

اليها الشركات والمنشآت المؤممة لاتسأل عن الضرائب المستحقة إلا فى حدود قيمة تلك الأصول ، وتطالب بسداده ، ويرجع بقيمة ما تبقى من الضرائب دون تسديد على أموال أصحاب الشركات والمنشآت المؤممة وأموال زوجاتهم وأولادهم ، وفقاً للقوانين السابق ذكرها . وإذا كانت قيمة الأصول تقل عن مقدار الديون ذات المرتبة الواحدة فى الامتياز (كما لو تزاحمت ديون الضرائب مع ديون التأمينات الاجتماعية) وزعت قيمة الأصول بنسبة مقدار كل دين ، ويرجع بالباقى على أموال أصحاب الشركات والمنشآت المؤممة و أموال زوجاتهم وأولادهم .

ويعتمد فى تقدير قيمة أصول الشركات والمنشآت المؤممة على ما جاء بقرارات لجان التقييم التى شكلت لهذا الغرض (١)

§ ٦ - تحصيل فائدة على مالم يتم أداؤه فى المواعيد القانونية

٥٧٥ — يتهاون كثير من الممولين فى أداء الضرائب المستحقة عليهم من واقع إقراراتهم ، أولا يقومون بتوريد الضرائب التى نص القانون على حجزها فى المنبع وتوريدها فى المواعيد القانونية ، وعلاجا لهذا الحال ، وحتى لايتساوى الممول الأمين الحريص على تنفيذ القانون مع الممول المقصر أو الذى يعمد إلى تأخير أداء الضريبة فى مواعيدها القانونية دون مبرر ، وجريا على ما تأخذ به التشريعات الضريبية فى أغلب البلاد المتقدمة (٢) ، أضاف المشرع إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مادة جديدة برقم ٩٣ مكررا (١) بمقتضى القانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ ، تقضى بحساب فائدة بواقع ٦٪ سنويا على ما لم يتم أداؤه فى المواعيد القانونية ، سواء من الضرائب أو الفروق التى تستحق من واقع الفحص و الربط وتصبح واجبة الأداء فورا بمجرد إعلان الممول بالتنبيه بصدور الورد (٣)

(١) تأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى — تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٦٥ ، بتاريخ ٣١ يناير سنة ١٩٦٥ .

(٢) المذكرة الايضاحية للقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ .

(٣) تنص البنود من ١ إلى ٤ من المادة رقم ٩٣ مكررا (١) المشار اليها على أنه : =

المبحث الرابع

التقادم

٥٧٦ — متى نشأ دين الضريبة فانه يسقط بالتقادم كأى دين آخر ، فاذا أهملت مصلحة الضرائب مطالبة الممول به مدة معينة سقط حقها . وأساس التقادم هنا

= «١» — إذا لم تؤد الضريبة المستحقة من واقع الاقرارات فى المواعيد القانونية استحقت على ما لم يؤد منها فائدة بواقع ٦ ٪ سنويا اعتباراً من اليوم التالى لتاريخ انتهاء المواعيد المحددة لأدائها حتى تاريخ الأداء .

« ٢ — الضرائب التى ينص القانون على حجزها فى المنبع وتوريدها للخزانة بمعرفة من هم ملزمون قانونا بأدائها — إذا لم تؤد فى المواعيد المحددة بالقانون أو لا مخته التنفيذية يستحق على ما لم يورد منها حتى تاريخ انتهاء المواعيد سالفة الذكر فائدة بواقع ٦ ٪ سنويا اعتبارا من اليوم التالى لانتهاء الموعد المحدد للتوريد حتى تاريخ الأداء .

« ٣ — الضرائب التى تستحق وتصبح من واقع الربط واجبة الأداء فورا بعد العمل بهذا القانون (المقصود القانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ ، وتاريخ العمل به هو أول يوليه سنة ١٩٥٦) إذا لم تؤد خلال شهر من تاريخ إعلان الممول بالتنبيه بصدور الورد يحسب على ما لم يؤد منها فائدة بواقع ٦ ٪ سنويا اعتبارا من اليوم التالى لتاريخ انتهاء المهلة سالفة الذكر المحددة للأداء حتى تاريخ الأداء .

« على أنه بالنسبة إلى الضرائب المستحقة عن سنوات مالية تنتهى قبل أول يناير سنة ١٩٥٥ يخفض معدل الفائدة عنها اعتبارا من تاريخ العمل بهذا القانون (المقصود هنا القرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦٠ ، وتاريخ العمل به هو ٢٣ يونيه سنة ١٩٦٠) إلى ٣ ٪ سنويا ويعفى من أداء هذه الفوائد كل ممول لا تجاوز أرباحه السنوية من واقع الربط عن السنوات المالية المذكورة ٥٠٠ جنيه » (مضافة بالقرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦٠) .

« وتستحق هذه الفائدة سواء تمت الموافقة على تقسيط هذه الضرائب أو لم تتم .

« ٤ — الضرائب التى استحقت وأصبحت واجبة الأداء من واقع الربط قبل العمل بهذا القانون (المقصود القانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ ، وتاريخ العمل به أول يوليه سنة ١٩٥٦ كما سبق) ، سواء كان قد صدر قرار بتقسيطها أو قدم الممول طلبا بتقسيطها قبل العمل بهذا القانون أو يقدم طلبا بتقسيطها فى ميعاد غايته شهران من تاريخ العمل به ويصدر قرار بتقسيطها يستحق على كل قسط منها لا يؤدى فى ميعاده المحدد بقرار التقسيط فائدة بواقع ٦ ٪ سنويا اعتبارا من اليوم التالى لتاريخ استحقاق القسط حتى تاريخ أدائه .

=

هو نفس أساس التقادم الخمسى ، أى حماية الممول من تراكم المتأخرات عليه بتقصير مصلحة الضرائب .

= « فاذا لم يقدم الممول طلبا بتقسيط هذه الضرائب ولم يقم بأدائها خلال شهرين من تاريخ العمل بهذا القانون (وهو أول يوليه سنة ١٩٥٦) استحق على ما لم يؤد منها حتى هذا التاريخ فائدة بواقع ٦ ٪ سنويا » .

ونصت الفقرة الأخيرة من المادة نفسها على ما يأتى : « وفى جميع الأحوال المنصوص عليها فى البنود الأربعة الأولى لا تستحق الفائدة إذا لم تجاوز مدة التأخير خمسة أيام وتعتبر كسور الشهر شهرا كاملا فى حساب هذه الفائدة » .

ومن جهة أخرى تشجيعا للممولين على المبادرة إلى أداء الضرائب المتأخرة عليهم سمح المشرع لكل ممول يؤدى ما عليه من هذه الضرائب بخصم قدره ١٠ ٪ مما يتم أداؤه من الباقى منها ، فنص فى البند (٥) من المادة ٩٣ مكررا (١) معدلة بالقرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦٠ المشار إليها على أن : « لكل ممول يقوم بأداء الضرائب المتأخرة التى استحقت وأصبحت من واقع الربط واجبة الأداء قبل أول يوليه سنة ١٩٥٦ ، سواء كان قد صدر قرار بتقسيطها أو لم يصدر ، الحق فى خصم قدره ١٠ ٪ من قيمة الباقى منها وذلك إذا قام بأداء هذا الباقى بأكمله أو ٥٠ ٪ منه على الأقل خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون (٢٣ يونيه سنة ١٩٦٠) . ولا يسرى هذا الخصم إلا على ما يتم أداؤه منها » .

وفى حالة إعادة تسوية الضريبة على المرتبات والأجور والضريبة الإضافية للدفاع المستحقتين على مجموع المرتبات والماهيات وما فى حكمها التى يحصل عليها الممول من جهات متعددة ، نتيجة لتجميع تلك الايرادات ، لا تسرى فوائد التأخير على فروق تسوية الضريبة إلا اعتبارا من انقضاء شهر من تاريخ إعلان الممول بالتنبيه بصدور الورد حتى تاريخ الأداء ، ذلك أن تسوية الضريبة المستحقة على مجموع المرتبات وتحديد فرق الضريبة يتم نتيجة للفحص ، ويتبع فى تحصيلها ما يتبع فى غيرها من الضرائب النوعية من ضرورة صدور ورد بها قبل اتخاذ إجراءات التنفيذ التى تبدأ بالتنبيه ، ولا ينشأ حق مصلحة الضرائب فى فوائد التأخير إلا بعد صدور الورد والتنبيه بتسديد فروق الضريبة ، وفوات ميعاد الشهر المشار اليه (م ٩٢ و ٩٣ مكرر(١) بند (٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — تعليمات تفسيرية رقم ٥ للمادة ٩٣ مكررا (١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صادرة من مصلحة الضرائب بتاريخ ١٩٦٤/٤/١١) .

ورغبة فى التيسير على الممولين المعسرين الذين يتعذر عليهم أداء الضرائب فى مواعيدها المحددة لظروف عامة أو خاصة ، أضاف المشرع إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مادة جديدة برقم ٩٣ مكررا (٢) بالقرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦٠ المشار إليه ، يجيز فيها لوزير الخزانة أو من ينيبه حق إعفاء الممول من الفوائد متى ثبت عدم وجود مال له يمكن التنفيذ عليه طبقاً =

ويسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمضى خمس سنوات (م ٩٧) ، تبدأ من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار المنصوص عليه فى المواد : ٤٣ و ٤٨ و ٧٥ (م ٩٧ مكررة الفقرة الأولى ، مضافة بالمرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢) (١) ، لأن مصلحة

لأحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ (فى شأن الحجز الادارى) ، أو إذا طرأت ظروف عامة أو خاصة تحول بينه وبين سداد الضرائب المستحقة عليه فى المواعيد المقررة .

وقد صدر قرار من وزير الخزانة برقم ٢٣٩ لسنة ١٩٦٠ بتاريخ ١/١٢/١٩٦٠ (نشر بالوقائع المصرية بالعدد ٩٧ بتاريخ ١٢/١٢/١٩٦٠) بتفويض وكيل وزارة الخزانة المساعد لشئون الضرائب فى اصدار قرار الاعفاء من الفوائد المشار إليه إذا جاوزت قيمة الفوائد ألف جنيه ، وتفويض مدير عام مصلحة الضرائب فى إصدار قرار الإعفاء إذا لم تجاوز قيمة الفوائد ألف جنيه ، ووكيل عام المصلحة للشئون التنفيذية إذا لم تجاوز قيمة الفوائد ٣٠٠ جنيه .

ولما كان قدر ليس بالقليل من متأخرات الضرائب المستحقة عن سنوات سابقة يمثل ديونا معدومة ، إما لإفلاس أصحابها أو إعسارهم أو هجرتهم وتصفية ممتلكاتهم كما أن جانبا منها تجاوز مصاريف تحصيله قيمة الأموال المحجوزة ، فقد أعفى المشرع الممول من الضرائب كلها أو بعضها ، التى استحقت وأصبحت واجبة الأداء والمربوطة عن السنوات المالية المنتهية قبل أول يناير سنة ١٩٥٦ ، وكذلك ما قد يكون مستحقاً عليها من فوائد ، إذا ثبت عدم وجود مال للممول يمكن التنفيذ عليه وفقا لأحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ المشار إليه . ويكون إثبات ذلك بقرار من وزير الخزانة بناء على توصية من لجنة يصدر بتشكيلها قرار منه ويكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة نائب على الأقل . (المادة ٩٢ مكررا (٣) مضافة بمقتضى القرار بقانون رقم ١٨٤ لسنة ١٩٦٠ المشار إليه) . وقد شكلت هذه اللجنة بمقتضى القرار الوزارى رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٦٠ ، وأطلق عليها « لجنة الاسقاط الضريبى » ، ثم اعيد تشكيلها بالقرار الوزارى رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٣ ؛ وانشئت لجان أخرى بالقرار الوزارى رقم ٥ لسنة ١٩٦٤ ، واعيد تشكيل بعضها بالقرار الوزارى رقم ١١١ لسنة ١٩٦٤ كما أنشئت بمصلحة الضرائب مراقبة عامة للتصالح والاسقاط الضريبى بمقتضى القرار الوزارى رقم ٤١ لسنة ١٩٦٢ ، تختص بالاشراف على تنفيذ قوانين الأسقاط الضريبى وقوانين إعادة النظر فى المنازعات (أنظر الفقرة ٥٩٨ وما بعدها فيما يلى) ، وغير ذلك مما نص عليه القرار الوزارى المذكور ، وقد حولت الى ادارة عامة (قرار وزارى رقم ٤٨ لسنة ١٩٦٤)

(١) وفى حالة توقف المنشأة عن العمل ، وعدم إبلاغ مصلحة الضرائب بالتوقف طبقاً لحكم المادة ٥٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا تسرى مدة التقادم المسقط لدين الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية إلا بعد مضى ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية للممول ولو كان التوقف لوفاة الممول ما دامت لم تبلغ المصلحة به ، ولا يغنى علم المصلحة بوفاة الممول عن التبليغ (نقض مدنى ١/٤/١٩٦٤ ، الطعن رقم ٢٠٧ لسنة ٢٩ قضائية ، مجموعة أحكام النقض المدنية ، السنة ١٥ (١٩٦٤) ص ٤٩٢ ، راجع الفقرة ٤٤٧ ، ص ٤٩٨ ، فيما سبق)

الضرائب لا يجوز لها أن تطالب الممول بأية ضريبة إلا بعد أن ينتهى الأجل الذى ضربه المشرع للممول لتقديم الإقرار الذى تربط الضريبة ، بحسب الأصل ، على مقتضاه ، إذا قبلته المصلحة (١) .

على أن مدة التقادم فى الحالات المنصوص عليها فى المادة ٤٧ مكررة تبدأ من تاريخ العلم بالعناصر المخفاة (م ٩٧ مكررة « أ » مضافة بمقتضى القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥٥) (٢) .

٥٧٦م — وإذا كان النزول عن التقادم غير جائز قبل ثبوت الحق فيه (م ٣٨٨ / ١ من القانون المدنى) ، إلا أنه يجوز للممول ، متى بدأت مدة التقادم ، النزول عن المدة التى تنقضى أثناء سريان التقادم ، ولو لم تكتمل مدته ، ومن ثم تزول المدة التى تنقضى ، بالنزول عنها ، ولا يعتد بها فى حساب التقادم ، ويبدأ تقادم جديد

---

(١) اقتصر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على تحديد مدة سقوط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضاه (م ٩٧ /١) وترك باقى الأحكام للقواعد العامة . وقد ترتب على ذلك خلاف حول التاريخ الذى يبدأ منه هذا التقادم : فذهب البعض إلى أنه تاريخ تولد الربح أو الايراد الخاضع للضريبة . وذهب البعض الآخر إلى أنه تاريخ إيداع الاقرار بالربح ، وقال فريق ثالث إن المدة لا تبدأ إلا بعد انتهاء الأجل الذى حدده المشرع للممولين لتقديم إقرارات أرباحهم وقال فريق رابع إن المدة لا تبدأ إلا بعد انتهاء آخر أجل حدده المشرع للممولين لتسديد الضريبة من واقع إقراراتهم ، وهناك آراء أخرى تعلق بدء المدة على وقائع مختلفة كربط الضريبة ، أو صدور قرار نهائى بها ، وقد حسم المشرع هذا الخلاف باضافة المادة رقم ٩٧ مكررة ، المشار إليها فى المتن ، بالمرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ .

(٢) يلاحظ أن هذه المادة (٩٧ مكررة « ا ») خاصة بالحالات التى تعنيها المادة ٤٧ مكررة ، وهى حالات تقديم إقرارات ناقصه . أو تقديم بيانات غير صحيحة ، أو استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة. فاذا كان الممول لم يقدم أى إقرار أو بيانات وحددت الضريبة عليه بطريق التقدير ، فان حالته تخرج عن نطاق الحالات التى عددتها المادة ٤٧ مكررة ، ولا يكون ثمة مجال لتطبيق المادة ٩٧ مكررة « أ » ، بل تطبق المادتان ٩٧ و ٩٧ مكررة ، ويتعين حينئذ أن يتم الربط قبل انقضاء الأجل المحدد للتقادم فيها (محكمة استئناف القاهرة : ١٩٦٣/١/٣١ و ١٩٦٣/٢/٢١ ، فى الاستئنافين رقمى ٣٩٣ لسنة ٧٨ و ٢٧٩ لسنة ٧٩ ق ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ص ٤٣ و ١١٥ على التوالى) .

يسرى من وقت النزول عن المدة التى انقضت ، لا من وقت اكتمال التقادم السابق (١).

٥٧٧ - أما حق الممول فى المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير حق فيسقط بمضى سنتين (م ٩٧ | ٢) تبدأ من تاريخ إخطاره بربط الضريبة ، وإذا عدل الربط بدأت مدة جديدة من تاريخ إخطاره بالربط المعدل (م٩٧ مكررة مضافة بمقتضى المرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ الفقرة الثالثة) (٢) .

(١) كتاب الوسيط فى الالتزام للدكتور عبد الرزاق أحمد السنهورى ، ص ١١٤١ ، وحكم محكمة استئناف القاهرة بتاريخ ١٩٦٣/١/٣١ فى الاستئناف رقم ٣٩٣ لسنة ٧٨ قضائية المشار إليه فى الهامش رقم(٢) بالصفحة السابقة .

(٢) ثار الخلاف أيضا بشأن تاريخ بدء مدة السنتين التى يسقط بعدها حق الممول فى المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير حق ، فقال البعض إنها تبدأ من تاريخ دفع الضريبة أو تحصيلها، وقال آخرون إنها تبدأ من تاريخ إخطار الممول بربط الضريبة وعلمه بمقدارها وفقاً لأحكام القانون ، ولما كانت أحكام القانون توجب على الممولين أداء الضريبة من واقع اقراراتهم ، وقد يخطىء الممول فى ذلك أو قد يلتبس عليه مقدار المستحق عليه إذا ما تراكمت عليه ضرائب عدة سنوات ، أو حدثت وقائع من شأنها تعديل ربط الضريبة ، كوقوع خسارة فى سنة يجوز نقلها إلى سنة تالية ، أو كصدور قرار من لجنة الطعن ، أو حكم من المحكمة من شأنه أن يعدل أساس تحصيل الضريبة ، وقد تمر مدة السنتين فى أثناء تلك الوقائع ويختلط الأمر على الممول فلا يدرى على وجه التحديد مقدار ما يعتبر مؤدى بالزيادة فى سنة وبالنقص فى سنة أخرى ولا يجوز فى هذه الحالة القول بسريان المدة مع جهل الممول بحقوقه أو التزاماته ، لذلك رأى المشرع تأمينا لحقوق الممولين أنفسهم أن تبدأ المدة من تاريخ اخطار الممول بالربط وهو ما قرره فى م ٩٧ مكررة الفقرة الثالثة ، المشار إليها .

ولما كانت المبالغ التى يدفعها الممول إلى مصلحة الضرائب قبل صدور الورد بربط الضريبة إنما تدفع تحت الحساب ، فانه لا يسرى عليها التقادم الذى تقصده المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من تاريخ دفعها للمصلحة ، لأن هذا التقادم لا يبدأ إلا من تاريخ إخطار الممول بالورد الذى يحدد مقدار دين الضريبة ، فمن هذا التاريخ فقط يتحقق علمه بمبلغ الضريبة الواجب عليه أداؤها وبمقدار ما أخذ منه بغير حق . أما قبل ذلك فدين الضريبة يكون غير معين المقدار، وغير محقق الوجود ، ولا يجب أداؤه إلا من تاريخ صدور الورد بربط الضريبة .

على انه لما كانت القاعدة فى ضريبة المرتبات والأجور والمعاشات أن أصحاب العمل والملتزمين بالمعاش أو بالايراد هم الذين عليهم توريد الضريبة للخزانة العامة مقابل خصمها مما عليهم دفعه لأجوريهم (طريقة الحجز فى المنبع) ، دون علم هؤلاء بمقدار هذا الاستقطاع ، ولا يتم ربط هذه الضريبة — بمعناه الضريبى الدقيق — إلا على سبيل الاستثناء فى الأحوال القليلة =

فلكى يسقط حق الممول بمضى السنتين ينبغى توافر شرطين :

(الأول) - ان تكون المبالغ المطلوب استردادها قددفعت باعتبارها ضرائب.

(الثانى) - أن تكون هذه المبالغ قد حصلت بغير وجه حق وقت تحصيلها.

فإذا لم يتوافر هذان الشرطان فى المبالغ المطلوب استردادها ، أصبحت هذه المبالغ دينا مدنيا يسقط الحق فى اقتضائه بمدة السقوط المقررة فى القانون المدنى ، ذلك لأن نص المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ نص استثنائى ، لا يجوز التوسع فيه بطريق القياس .

٥٧٨ — ويلاحظ أن المواعيد المنصوص عليها فى المواد ٤٥ و ٤٧ و ٧٥ من القانون هى مواعيد إسقاط ، وعلى ذلك لاتسرى المادة ٩٧ / ٢ على المبالغ التى تحصل من الممول بناء على ربط لم ينازع فيه فى الميعاد ، وبالأوضاع المقررة قانونا.

٥٧٩ — ولايجوز الحكم على مصلحة الضرائب بفوائد عن المبالغ التى يحكم بردها (م ١٠١ / ٢ مضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠)(١) .

= النادرة ، لذلك فمن الصعب بالنسبة اليهم الاستناد إلى الميعاد الوارد فى المادة ٩٧ مكررة ، ويكون حينئذ بدء سريان التقادم فى استرداد ما دفع بغير حق من ضريبة المرتبات والأجور والمعاشات من تاريخ علم الممول بما له وما عليه قبل مصلحة الضرائب ، ويكون هذا العلم إما بإخطاره بحقه فى رد الزيادة المدفوعة بغير حق، طبقا لحكم المادة الثانية من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ ، أو من تاريخ علمه بزوال المانع الذى كان يتعذر معه عليه المطالبة بحقه انتظارا لما تسفر عنه الإجراءات التى قامت الجهة المختصة باتخاذها للوصول إلى رأى حاسم فى الموضوع (فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، رقم ٣٧/٢/١٩٠٦ ، وتعليمات تفسيرية رقم ٦ للمادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لمصلحة الضرائب)

(١) ثار الجدل بين مصلحة الضرائب والممولين - قبل صدور القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (الذى عدل المادة ١٠١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ واضاف إليها الفقرة الثانية المشار إليها فى المتن ، التى تقضى بعدم جواز الحكم على مصلحة الضرائب بفوائد عن المبالغ التى يحكم بردها للممولين) ، فيما إذا كان من الجائز الحكم على المصلحة بفوائد . فذهبت المصلحة إلى أن ذلك غير جائز ، لأنها فى تحصيلها للضرائب من الممولين إنما تباشر سلطة عامة مقررة بمقتضى القانون، وتطبق نصوصا من مقتضاها أن يكون تحصيل الضرائب بموجب أوراد واجبة التنفيذ، =

٥٨٠ — وسبب التفرقة فى مدة سقوط الحق بين الحكومة والمكلف أن الإجراءات الإدارية تتميز غالبا بالبطء ، فمصلحة الضرائب لا تلجأ إلى إقامة الدعوى إلا بعد القيام بتحريات تستغرق وقتاً طويلا ، على العكس من الممول الذى يستطيع أن يرفع الدعوى فى الحال مطالبا برد ما أخذ منه بغير حق .

٥٨١ — انقطاع التقادم — علاوة على أسباب انقطاع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى (المادتين ٣٨٣ و ٣٨٤) [1] تنقطع مدة الخمس سنوات

= وأنه لا يترتب على رفع الدعوى بها من المصلحة أو من الممول إيقاف استحقاقها إلا إذا صدر فيها حكم من المحكمة ، ومن ثم فلا تسرى أحكام القانون المدنى ، بل تنطبق عليها أحكام القانون العام ، وهى لا تجيز مطالبة مصلحة الضرائب بالفوائد القانونية . لكن محكمة النقض لم تأخذ بوجهة النظر هذه (حكم بتاريخ ٢٥ يونيه سنة ١٩٥٣ ؛ الطعن رقم ٤٠٩ لسنة ٢١ قضائية) ، وقالت بأن النصوص المشار إليها لا تعفى المصلحة من الحكم عليها بالفوائد القانونية من تاريخ المطالبة الرسمية عن كل مبلغ يقضى عليها برده ، تعويضا للممول عن حرمانه من الانتفاع بما حصل منه بغير وجه حق ، من تاريخ رفع دعواه حتى يوفى اليه حقه كاملا ، وأنه لا عبرة فى هذا الخصوص بحسن نية المصلحة فى جباية الضريبة متى كان قد ثبت للمحكمة أنها حصلت من الممول أكثر من استحقاقها ، وأصبح بذلك مركزها فى هذا الشأن لا يختلف عن مركز أى مدين يحكم عليه برد مبلغ من النقود أخذه بغير حق فيلزم بفوائد التأخير القانونية عنه من تاريخ المطالبة الرسمية ، تطبيقا للقانون المدنى (م ٢٠٧ مدنى مختلط المقابلة للمادة ١٤٦ من القانون المدنى القديم ، التى تقابلها م ١٨٥ من القانون المدنى الحالى) ، ما دام لا يوجد نص فى قانون الضرائب يقضى للمصلحة بخلاف ذلك . أما التعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ المشار اليه ، والذى يقضى بعدم جواز الحكم على مصلحة الضرائب بفوائد ، فانه تشريع مستحدث وليس له أثر رجعى . وعلى أثر هذا الحكم أصدرت مصلحة الضرائب المنشور رقم ٢ لسنة ١٩٥٤ فى ١٩٥٤/٣/٢٣ بتطبيق ما جاء به .

(١) تنص م ٣٨٣ من القانون المدنى على أن : « ينقطع التقادم بالمطالبة القضائية ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة وبالتنبيه ، وبالحجز ، وبالطلب الذى يتقدم به الدائن لقبول حقه فى تفليس أو فى توزيع وبأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير فى إحدى الدعاوى » . وتنص م ٣٨٤ منه على أن : « ١ — ينقطع التقادم إذا أقر المدين بحق الدائن إقرارا صريحا أو ضمنيا . ٢ — ويعتبر إقرارا ضمنيا أن يترك المدين تحت يد الدائن مالا له مرهونا رهنا حيازيا تأمينا لوفاء الدين » .

بالتنبيه على الممول بأداء الضريبة أو بالإحالة على لجان الطعن (م٩٧ مكررة / ٢ مضافة بمقتضى المرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ التى سبقت الاشارة إليها) .(١)

ويعتبر تنبيها قاطعا للتقادم: أوراد الضرائب، وإعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدها إلى الممول أو من ينوب عنه قانونا ، أو أرسل إليه بكتاب موصى

---

(١) لكن احالة النزاع بشأن الأرباح إلى لجان التقدير (وهى التى سبقت لجان الطعن) لا تعتبر بمثابة الإحالة إلى لجان الطعن التى تقطع التقادم ، ومن ثم فلا تجرى مجراها ولا تقاس عليها (نقض مدنى ٢٢/٥/١٩٦٣ ، الطعن رقم ٢٦٥ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٦٩٧) .

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أنه قبل ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ — وهو تاريخ العمل بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ — لم يكن أى من النموذجين « ١٩و٢٠ ضرائب » يتضمن إخطاراً من مأمورية الضرائب للممول بتحديد عناصر الضريبة أو بربطها ، وأن ما نصت عليه المادة الثانية من المرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ من أن التقادم ينقطع باخطار الممول بعناصر ربط الضريبة ، أو بربطها فى الفترة ما بين أول يناير سنة ١٩٤٨ وآخر ديسمبر سنة ١٩٥٢ لا يمكن أن ينصرف إلا إلى الفترة اللاحقة لتاريخ العمل بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠.
أما فى الفترة السابقة على ذلك فان الاجراء القاطع للتقادم يتمثل فى إخطار مأمورية الضرائب للممول بربط الضريبة ، بعد حصول الاتفاق عليها ، أو بعد صدور قرار لجنة التقدير (نقض مدنى : ٣/١/١٩٦٢ ، فى الطعن رقم ١٨٤ لسنة ٢٧ قضائية ، و ٢٢/٥/١٩٦٣، فى الطعن رقم ٢٦٥ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٣ (١٩٦٢)، ص ٢٦ ، السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٦٩٧ المشار اليه سابقا ، على التوالى .

وقد كان الاجراء الذى ينبغى على مصلحة الضرائب اتخاذه لقطع التقادم من بين ما ثار الخلاف بشأنه علاوة على الحالتين المشار إليهما فى الهامشين ١ س ٦٦٠ و٢ س ٦٦١ فيما سبق ، فرأى فريق أن إحالة الموضوع الخاص بأحد الممولين إلى لجان التقدير القديمة أو لجان الطعن التى حلت محلها ، من شأنه قطع أجل التقادم المذكور ، وذهب فريق آخر إلى أن التقادم لا يقطع إلا بالتنبيه على الممول بأداء ما هو مستحق عليه وصدرت أحكام قضائية أخذت بمبدأ آخر من مقتضاه أن إعلان المصلحة للممول بتقدير أرباحه يعتبر اجراء قاطعا للتقادم ، وقد حسم المشرع الخلاف باضافة نص إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ هو الفقرة الثانية من المادة ٩٧ مكررة المشار إليها . أضاف بمقتضاه إلى أسباب قطع التقادم العامة المذكورة فى القانون المدنى ، التنبيه على الممول بأداء الضريبة أو بالاحالة إلى لجان الطعن .

عليه مع علم الوصول (القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم ، م ٣) (١)

٥٨٢ — وبالنسبة للممول تنقطع مدة السنتين بالطلب الذى يرسله إلى مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه بعلم الوصول برد الزيادة التى أداها ، دون حاجة إلى رفع دعوى ، وذلك تسهيلا للممولين (م ٩٧ مكررة الفقرة الثالثة مضافة بالمرسوم بقانون ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ السابق الإشارة إليها (٢) .

---

(١) راجع الفقرة ٩٦ ، ص ٩٤ ، فيما سبق.

ويلاحظ أن اخطار الممول بالنموذج رقم « ١٩ ضرائب » إجراء قاطع للتقادم، منذ سريان القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، ولو رفض الممول تسلمه ، إذ تنص المادة ٩٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ المشار اليه ، على اعتبار الإعلان صحيحا ولو رفض الممول استلامه (محكمة استئناف القاهرة ١٩٦٣/١/٣١ ، فى الاستئناف رقم ٣٩٣ لسنة ٧٨ قضائية ، السابق ذكره فى الهامش رقم ٢ ، ص ٦٦٠ ، فيما سبق)

وفى حكم لمحكمة القاهرة الابتدائية بتاريخ ٢٧ أبريل سنة ١٩٦٠ أن مجرد علم الممول بأية وسيلة كانت — مادامت ثابتة وغير مشكوك فيها — يعتبر تنبيها قاطعا للتقادم ، ولا يشترط أن يكون التنبيه بخطاب موصى عليه بعلم الوصول ، إذ أن ما قصده الشارع من صياغة المادة الثالثة من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ المشار إليه هو اخطار الممولين بأن المصلحة ستقوم بفحص نشاطهم التجارى فى المدة المحددة لكى يستعدوا بمستنداتهم لعملية الفحص (مجلة التشريع المالى والضريبى العدد ٨٤ — فبراير سنة ١٩٦١ ص ٨٧ — ٩٢) .

(٢) افتى مجلس الدولة (فتوى رقم ٢٧٢٥/٥٢/١٨٣ ، بتاريخ ١٩٦٣/١٢/٥) بأنه إذا طلب ممول ، عقب صدور حكم ابتدائى لصالحه ، من مأمورية الضرائب تسوية مركزه الضريبى طبقا لما قضى به الحكم ، وردما دفعه زيادة عما حكم به عليه ، ومضت سنتان على طلبه هذا دون أن يجدده ، واستأنفت مصلحة الضرائب فى هذه الأثناء الحكم ، ثم صدر الحكم الاستئنافى بعد مرور عدة سنوات على الحكم الابتدائى ، مؤيدا له فانه يترتب على صدور الحكم الاستئنافى بتأييد الربط الذى سبق اجراؤه — سواء بناء على حكم المحكمة أو قرار لجنة الطعن — أحقية الممول فى ربط جديدة ومدة تقادم جديدة، يكون للممول خلالها الحق فى أن يتقدم لاسترداد ما سبق أن دفعه بغير وجه حق ، ولا يسقط حقه إلا بمضى سنتين من تاريخ إخطاره بالربط الجديد. ذلك أن الاستئناف ينقل الدعوى إلى محكمة الدرجة الثانية بحالتها التى كانت عليها أمام محكمة الدرجة الأولى، وبما لمدعيه المستأنف عليه فيها من طلبات بحيث لا يقتضيه التمسك بها أن يرفع استئنافا فرعيا —

أحكام خاصة :

٥٨٣ — (أ) فيما يتعلق بمدة التقادم: نصت المادة ٩٧ / ١ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على مراعاة أحكام القانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ ، وقد قرر هذا القانون أنه استثناء من حكم الفقرة الأولى من المادة ٩٧ ... والمعدلة بالقانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٤ تعتبر المبالغ التى استحقت فى المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ إلى آخر ديسمبر سنة ١٩٤٤ بصفة ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى الأرباح الاستثنائية واجبة الأداء ، ولا يسقط حق الحكومة فى المطالبة بها إلا بمضى عشر سنوات بالنسبة للسنوات ١٩٣٨ و ١٩٣٩ و ١٩٤٠ وتسع سنوات لسنة ١٩٤١ ، وثمانى سنوات لسنة ١٩٤٢ ، وسبع سنوات لسنة ١٩٤٣ ، وست سنوات لسنة ١٩٤٤. ونصت المادة الثانية منه على إلغاء القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٤٤ المشار اليه .

٥٨٤ — (ب) فيما يتعلق بأسباب انقطاع التقادم: نصت المادة الثانية من المرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ السابق ذكره أنه « علاوة على الإجراءات المنصوص عليها فى المادة الأولى من هذا القانون (وهى الأسباب المبينة بالمادتين ٣٨٣ و ٣٨٤ من القانون المدنى، والتنبيه على الممول بأداء الضريبة أو بالإحالة إلى لجان الطعن) يعتبر قاطعا للتقادم إخطار الممول فى المدة من أول يناير سنة ١٩٤٨ إلى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٢ بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول ، بعناصر

— بها ، وإنما تعتبر الدعوى مطروحة لدى محكمة الاستئناف لتفصل فيها ما دام المستأنف عليه لم ينزل لديها عن شيء من طلباته ، ولأن التقادم تقطعه المطالبة القضائية ، ويظل الانقطاع قائما حتى تنتهى الدعوى بحكم للمدعى ، فيبدأ التقادم ليسرى من جديد بعد صدور الحكم .

ربط الضريبة ، أو إخطاره فى المدة المذكورة بربط الضريبة وفقا لما يستقر عليه رأى مصلحة الضرائب تطبيقاً للمواد ٤٥ و ٤٧ و ٤٧ مكررة و ٧٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (١) .

« ويسرى حكم الفقرة الأولى من المادة ٩٧ مكررة (وهو الذى يحدد بدأ مدة الخمس سنوات ، اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار المنصوص عليه فى المواد : ٤٣ و ٤٨ و ٧٥) المشار إليها فى المادة السابقة من هذا القانون على الحالات التى يطبق عليها حكم الفقرة السابقة من هذه المادة » .

وقد أوضح المشرع فى المذكرة الايضاحية للقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ سبب هــــذا النص ، بقوله : « لما كانت أحكام التقادم محل خلاف فى التطبيق ومعروض أمرها حاليا أمام لجان الطعن والمحاكم ، ولما كانت مصلحة الضرائب ، بناء على أحكام قضائية ، اعتبرت أن التقادم يبدأ من اليوم التالى للأجل المحدد لتقديم الاقرار وانه ينقطع بإخطار الممول بعناصر الضريبة بخطاب موصى عليه بعلم وصول ، فقد رؤى ، حسما لهذه المنــــازعات وحرصا

(١) وقدجرى قضاء محكمة النقض،كما سبق القول،على أنه لم يكنأى من النموذجين «١٩و٢٠ ضرائب» فىالفترة السابقة على نفاذ القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ـ يتضمن إخطارامنمأمورية الضرائبللممول بتحديدعناصر ربط الضريبةأوبربطها ،إذ أن اختصاص المأمورية كان ينحصر فىتقدير أرباح الممول بصورة تقريبية على النموذجين المذكورين ، بغية الوصول إلى اتفاق يكون أساسا لربط الضريبة . فاذا تعذر الاتفاق كانت لجنة التقديرهىالجهة المختصة ابتداءبربطالضريبة بموجبقرار تصدره ، يعتبر السند الذى تستمد منه مصلحة الضرائب حقها فىمطالبة الممول بأداء الضريبة ، ومن ثم فان ما نصت عليه المادة الثانية من المرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ من أن التقادم ينقطع بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة أو بربطها فى الفترة ما بين أول يناير سنة ١٩٤٨ وآخر ديسمبر سنة ١٩٥٢ لا يمكن أن ينصرف إلا إلى الفترةاللاحقةلنفاذ القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠فى ٢٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ ، أما فى الفترة السابقة علىذلك فان الإجراء القاطع للتقادم الذى عناه المشرع يتمثل فى إخطار المصلحةللممول بربط الضريبة بعدحصول الاتفاق أو بعد صدور قرار لجنة التقدير (نقض مدنى ٢٣/٦/١٩٦٠ فى الطعن رقم ٤٧٥ لسنة ٢٥ قضائية ، و٣/١/١٩٦٢ فى الطعن رقم ١٨٤ لسنة ٢٧ قضائية ، السابق ذكره بالهامش (١) ص ٦٦٤) .

على حقوق الخزانة ، تطبيق هذين المبدأين بأثر رجعى مع اقتصاره على الحالات التى اتخذت بشأنها هذه الإجراءات فى الفترة ما بين أول يناير سنة ١٩٤٨ و ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٢ » .

٥٨٤ م — (ﺟ) وقف التقادم من ٤ سبتمبر الى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ :
قضى القانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ ، كما رأينا (الفقرة ٥٨٣ ، فيما سبق) ، بسقوط حق الحكومة - فى نهاية سنة ١٩٥٠ - بالتقادم فى المطالبة بالمبالغ المستحقة لها عن السنوات من ١٩٤٠ الى ١٩٤٤ بصفة ضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة ، وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى الأرباح الاستثنائية . ولما صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الذى عدل بعض احكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ألغى لجان التقدير ، واستعاض عنها بلجان الطعن ، كما سبق أن رأينا ، على أن تباشر اختصاصها ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ . ولما كان القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ نص فيه على العمل به من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية فى ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ فقد ترتب على ذلك أنه فى المدة من ٤ سبتمبر حتى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ لم يكن هناك لجان للتقدير ولا لجان للطعن ، وهو مانع قانونى يقف فى سبيل اتخاذ مصلحة الضرائب الإجراءات اللازمة للمحافظة على حق الخزانة العامة من السقوط بالتقادم فى المدة المذكورة (١) ، مما دعا المشرع الى اصدار القانون

---

(١) ذلك أن (على ما جاء بالمذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٠) الفقرة الأخيرة من المادة ٤٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ تقضى بأداء الضريبة من واقع إقرار الممول خلال شهر من تاريخ انقضاء الأجل المحدد لتقديم الإقرارات ، وبأن يكون تقدير الأرباح بمعرفة اللجان المشار إليها فى هذه المادة (لجان الطعن) ، ولما كان هذا الحكم يختلف عن حكم القانون بالنسبة إلى الحالتين الأولى والثانية من المادة ٤٥ المعدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (وهما حالة عدم تقديم الممول الإقرار أو المستندات والبيانات المطلوبة ، وحالة عدم رد الممول فى الميعاد على ما تطلبه مصلحة (الضرائب) اللتين اعتبر القانون أن الضريبة تصبح فيهما واجبة الأداء فوراً (طبقاً لتقدير المصلحة) ، ولما كانت المسائل =

رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٠ الذى أوقف سريان التقادم المسقط لحق الحكومة فى تلك المدة . فنصت المادة الأولى منه على أن : « يقف التقادم المسقط لحق الحكومة فى المطالبة بالمبالغ المستحقة لها بموجب أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل المعدل بالقوانين رقم ٢٦ لسنة ١٩٤٠ و ٣٩ و ٤٢ لسنة ١٩٤١ و ١٥ و ١٩ لسنة ١٩٤٢ و ١٢٠ لسنة ١٩٤٤ و ٢٩ لسنة ١٩٤٧ و ١٣٧ و ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ و ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ ، وبموجب أحكام القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ بفرض ضريبة خاصة على الأرباح الاستثنائية المعدل بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٤٣ بصفة ضرائب على إيرادات رءوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى الأرباح الاستثنائية وذلك فى المدة من ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ حتى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ » . ولعموم نص هذه المادة يلحق حكمها فى وقف التقادم كافة المبالغ التى كانت مستحقة لمصلحة الضرائب بوصفها ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، وعلى الأرباح التجارية والصناعية ، وعلى الأرباح الاستثنائية وبدأ تقادمها ولم يكتمل ، ولا يغير من هذا النظر أن يكون الغرض من القانون هو مواجهة الحالات التى كان يخشى سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة عنها قبل نهاية سنة ١٩٥٠(١) .

= المختلف عليها بين الممول ومصلحة الضرائب تحال إلى لجان الطعن التى تباشر اختصاصها ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥١ ، ونظراً إلى أن مصلحة الضرائب يعترضها مانع قانونى بينها وبين إتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على حق الخزانة العامة من السقوط بالتقادم فى المدة من ٤ سبتمبر سنة ١٩٥٠ إلى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٠ ، وهو انعدام الكيان القانونى للجان التقدير مما يدعو إلى وقف سريان التقادم خلال هذه المدة ، فقد أعدت الوزارة لذلك مشروع مرسوم بمشروع قانون بذلك) .

(١) نقض مدنى ٢٠/٣/١٩٦٣ ، فى الطعن رقم ٥٩ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٣٢٠ — وكان الممول قد رأى قصر أثر القانون رقم ١٨٩ لسنة ١٩٥٠ على وقف تقادم الضريبة التى استحال على مصلحة الضرائب أن تتخذ =

المبحث الخامس

القضاء فى منازعات الضرائب على الايرادات المنقولة

§ ١ — القضاء المختص

٥٨٥ — الفصل فى منازعات الضرائب فى مصر من اختصاص القضاء العادى بوجه عام (١) ، على أنه لما صدر القانون رقم ١٦٥ لسنة ١٩٥٥ بتنظيم مجلس الدولة نص فيه على اختصاص القضاء الإدارى ، دون غـيره ، بالفصل فى الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم ، وأن له فى ذلك ولاية القضاء كاملة (م ٨ — سابعا من القانون المذكور) وكذلك فعل القرار بقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٥٩ لذى حل محله (م ٨ — سابعا) . غير أن المشرع ، كتدبير وقتى ، أبقى اختصاص المحاكم العادية بالنظر فى تلك المنازعات إلى أن يصدر قانون الإجراءات الخاصة بالقسم القضائى ، متضمنا تنظيم نظر هذه المنازعات (م ٢/٧٣ من القانون الأول و م ٣/٢ من قانون إصدار الثانى). ولما كان هذا القانون لم يصدر بعد فان النظر فى منازعات الضرائب المنقولة هو الآن من اختصاص المحاكم العادية .

§ ٢ — المحكمة المختصة

٥٨٦ — رأينا فيما سبق أيضا أن المحاكم الابتدائية ، منعقدة بهيئة تجارية ،

= إجراءات المطالبة بها خلال الفترة من ٤ سبتمبر إلى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٠ ، ورأت المحكمة أنه وإن كان الغرض من القانون المشار إليه هو مواجهة الحالات التى كان يخشى سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة عنها قبل نهاية سنة ١٩٥٠ ، إلا أن المادة الأولى منه بصياغتها وعموميتها تجعل حكم وقف التقادم يلحق كافة المبالغ التى كانت مستحقة لمصلحة الضرائب بوصفها ضريبـة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى الأرباح الاستثنائية وبدأ تقادمها ولم يكتمل .

(١) راجع كتاب « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ، الاسكندرية ، ١٩٦٣ ، ص ٢٩٥ .

تختص بالفصل فى المنازعات المتعلقة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بنص المادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ [١] ، وفيما عدا هذه الحالة لانجد نصا صريحا ، غير أنه من المتفق عليه أن دعاوى الضرائب بوجه عام ، عند عدم وجود نص ، هى من اختصاص المحاكم الابتدائية ، دون نظر إلى قيمة الدعوى [٢] . ويؤيد هذا الرأى أن المادة ١٠٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كانت تنص قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على أنه : « فيما يتعلق بالطعون التى ترفع من الممولين ضد مصلحة الضرائب سواء أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية أو أمام المحكمة الجزئية ، يكون نظرها من اختصاص المحكمة الابتدائية أو المحكمة الجزئية الواقع فى دائرتها المركز الرئيسى للممول أو محل إقامته المعتاد أو المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها » . فعدلها القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ المشار إليه إلى ما يأتى : « فيما يتعلق بالطعون التى ترفع من الممولين ضد مصلحة الضرائب أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية يكون نظرها من اختصاص المحكمة الابتدائية الواقع فى دائرتها المركز الرئيسى للممول أو محل إقامته المعتاد أو المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها» ، فحذف عبارة (المحكمة الجزئية) بعد تغيير أساس فرض الضريبة على أرباح المهن الحرة ، يدل على أن تلك كانت الحالة الوحيدة التى تختص فيها المحاكم الجزئية بالنظر فى نزاع من منازعات الضرائب المنقولة .

٥٨٧ — ويتضح من المادة ١٠٠ المذكورة أيضا أن المحكمة الابتدائية

(١) راجع الفقرة ٤٤٤ ص ٤٩٢ وما بعدها ، فيما سبق .

(٢) كانت المحاكم الجزئية تختص بنظر الطعن فى تقدير القيمة الايجارية للأماكن التى لم تربط عليها عوائد الأملاك المبنية ، المقدم من المشتغلين بالمهن الحرة عندما كانت الضريبة على أرباح المهن الحرة مفروضة على أساس القيمة الايجارية للمكان أو الأمكنة التى تشغلها المهنة والقيمة الايجارية للمسكن الخاص لصاحب المهنة (راجع الفقرة ٥٢٠ ص ٥٩٨ فيما سبق) .

المختصة مكانيا بنظر الطعن المرفوع من الممول ضد مصلحة الضرائب هى المحكمة الواقع فى دائرتها المركز الرئيسى للممول ، أو محل إقامته المعتاد، أو المنشأة الحاصل النزاع بشأن تقدير أرباحها ، وقد أراد المشرع بذلك التيسير على الممولين .

وحكم المحكمة الابتدائية فى مواد الضرائب قابل للطعن فيه كغيره من الأحكام.

§ ٣ — الاجراءات

بسط القانون إجراءات التقاضى فى مسائل الضرائب على النحو الآتى :

٥٨٨ — **الاعلان** : جعل المشرع للاعلان المرسل بخطاب موصى عليه مع علم الوصول قوة الاعلان الذى يتم عادة بالطرق القانونية ، واعتبره صحيحا ولو رفض الممول استلامه (م ١/٩٦ معدلة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠)[١].

وفى حالة إرسال الاعلان بخطاب موصى عليه مع علم الوصول وارتداده بسبب غلق المنشأة أو غياب صاحبها ، يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية ، وينشر عن ذلك فى لوحة المأمورية المختصة (م ٢/٩٦ مضافة بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠) .

ويقوم بتحرير المحضر المشار إليه مأمور الضرائب المختص ، بعد انتقاله

---

(١) لكى يكون الرفض منتجا لآثاره القانونية يجب توافر شرطين :(أ) أن يكون الرفض من الممول نفسه دون غيره ، (ب) أن يؤشر عامل البريد على الإعلان بأن الممول يرفض استلامه ويوقع الممول على ذلك . فاذا امتنع الممول عن التوقيع ، اثبت عامل البريد ذلك ووقع هو توقيعا واضحا ومؤرخا . ويجب على مأمور الضرائب المختص عند ارتداد إعلان مرسل بخطاب موصى عليه مع علم الوصول من مصلحة البريد التأكد من استيفاء الشرطين المذكورين ليكون الإعلان قد تم بالطريق القانونى السليم. ويجب عليه إعادة الإعلان غير المستوفى للشرطين إلى مصلحة البريد لاستيفائهما . وإذا ثبت أن الرفض كان من غير الممول (زوجته ، ابنه ، خادمه الخ) ، تتبع الإجراءات المنصوص عليها فى م ٢/٩٦ من القانون الخاصة بحالة غلق المنشأة أو غياب صاحبها المبينه فى المتن وفى الهامش رقم (١) ، ص ٦٧٣ ، فيما يلى (راجع أيضا : تعليمات تفسيرية رقم ٥ للمادة ٩٦ بتاريخ ١٩٦١/١١/١٤ — وكتاب دورى رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٣ بتاريخ ١٩٦٣/٨/٣١ بشأن الإعلانات التى يرفض الممول استلامها ، من مصلحة الضرائب) .

الفعلى للمنشأة ، وإجراء التحريات اللازمة للتثبت من غلق المنشأة أو غياب صاحبها وعليه إثبات التحريات التى قام بها فى المحضر ، قبل إعلانه فى لوحة إعلانات المأمورية حتى لا تتعرض إجراءات الاعلان للحكم ببطلانها .

وإذا كان موطن الممول غير معروف فى مصر أو فى الخارج ، جاز لمصلحة الضرائب أن توجه الإخطارات والأوراق الضريبية المطلوب إعلانها إلى وكيل الممول فى الموطن المختار ، ويعتبر مكتب محامى الممول موطنا مختاراً إذا نص فى التوكيل على أنه يمثله أمام مصلحة الضرائب أو لجان الطعن (١) .

وإذا لم يكن للممول عنوان معروف إطلاقا منذ البداية ، وجب إعلانه فى مواجهة النيابة العامة لأن الأصل فى تمام الاعلان طبقاً للمادة ٩٦ هو أن يحصل فى عنوان الممول ، فاذا لم يكن له عنوان معروف ، استحال إعلانه بالبريد الموصى عليه (٢) .

والاعلان بالبريد ليس إلزاميا ، ولذلك يجوز اتباع الطريق المعتاد فى الاعلان، طبقاً للمادة ٧ من قانون المرافعات .

---

(١) ذلك أن الأصل فى إعلان الأوراق وفقا للمادة ١١ من قانون المرافعات أن تسلم الى الشخص نفسه أو فى موطنه. فاذا لم يوجد الشخص المطلوب إعلانه فى موطنه، جاز أن تسلم الأوراق الى وكيله أو خادمه، أو لمن يكون ساكنا معه من أقاربه أو أصهاره حسب الأحوال. يضاف الى ذلك أن المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم توجب أن يكون الإخطار لشخص الممول ، ولم تجعل البطلان جزاء مخالفة الإجراء المنصوص عليه فيها ، هذا الى أن البطلان الذى نصت عليه المادة ٢٤ من قانون المرافعات ليس من النظام العام ويزول بنزول من شرع لمصلحته عنه . كما إذا رد على الإجراء بما يدل على أنه اعتبره صحيحا ، (محكمة استئناف القاهرة ١٩٦١/١/٢٦ ، الأستئناف رقم ١٧٨ لسنة ٧٧ قضائية ، وتعليمات تفسيرية رقم ٦ للمادة ٩٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بتاريخ ١٩٦١/١٢/١٧ ، لمصلحة الضرائب).

(٢) كتاب مجلس الدولة (إدارة الرأى بوزارة المالية) بتاريخ ٦ سبتمبر ١٩٤٨ (رقم ١٨٣ — ٥٢ — ١٤٠) .

وقد استقر القضاء ، بالنسبة إلى المراسلات التى توجهها مأموريات الضرائب الى الممولين بعلم الوصول ، على أنه يجب أن يسبق الإعلان فى مواجهة النيابة قيام المعلن بنفسه بتحريات دقيقة للتقصى عن محل إقامة المعلن إليه ، مما يلزم كل باحث مجد حسن النية أن يفعله. فاذا تعذر الوصول =

٥٨٩ - **الرسوم القضائية** : الرسوم القضائية المستحقة هى الرسوم العادية ، وتجبى على أساس المبلغ المتنازع عليه بين الخزانة والمكلف . وقد كان القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ عند صدوره يحتوى على نص يخفضها إلى النصف هو المادة ٩٥ التى جاء بها أنه : « فى الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه الخاصة بالتقدير الأول عند تطبيق هذا القانون تحصل عنها الرسوم القضائية باعتبار النصف » ، وكان المقصود من ذلك التيسير على الممولين وبخاصة عند بدء تطبيق القانون ، غير أن المادة ٩٥ المشار إليها ألغيت بمقتضى القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٤٦ (١) .

٥٩٠ - **نظر الدعوى** : حرص المشرع على أن تتسم إجراءات طعون الضرائب بالسرعة ، لتقصير أمد المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب ، رعاية لمصلحة الخزانة العامة من جهة ، وعملا على استقرار الأوضاع الاقتصادية على أسس سليمة من جهة أخرى ، فنص فى المادة ٩٨ على إحالة الطعون المتعلقة بالتقدير مباشرة إلى الدائرة المختصة بالمحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية دون إحالتها على قاضى التحضير . على أن نظام قاضى التحضير ألغى بالقرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢ (م ٣) .

= إليه رغم هذه التحريات أعلن فى مواجهة النيابة . وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية رقم ٥ للمادة ٩٦ فى ١٩٦١/١١/١٤ ، وكتاب دورى رقم ٣٦ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ١٩٦٢/٦/٢٥ توجه نظر مأمورى الضرائب إلى أنه فى حالة ارتداد الكتاب الموصى عليه بعلم الوصول ، مؤشراً على مظروفه بكلمة « مغلق » أو « مسافر » ، مما يفيد وجود المنشأة مع غلقها أو غياب صاحبها ، يقوم المأمور المختص بتحرير محضر يثبت فيه نتيجة التحريات المناسبة التى أجراها ، ويعلقه فى لوحة إعلانات المأمورية (م ٩٦ من القانون) . أما فى حالة التأشير على المظروف المرتد بما يفيد عدم وجود المنشأة أصلا ، كأن يؤشر عليه بأنه « عزل » أو « غير معروف » أو « هدم » ، ففى هذه الحالة يقوم المأمور بالتحريات الدقيقة مع اثبات توقيعات من يسألهم فى الجهة التى يقوم فيها بالمعاينة والتحرى ، ثم يثبت ذلك كله فى محضر يرسله إلى قلم المحضرين لإعلان الممول فى مواجهة النيابة .

(١) هذا القانون عدل القانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٤٤ الخاص بالرسوم القضائية ورسوم التوثيق فى المواد المدنيـة ، الذى عدل أخيراً بالقرار بقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٤ (الجريدة الرسمية ، العدد ٦٧ ، بتاريخ ١٩٦٤/٣/٢٢) .

كذلك أضاف المشرع ، كما سبق أن ذكرنا (١) إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ مادة جديدة هي المادة ٥٤ مكررة ، بمقتضى القانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٣ ، بسط فيها الاجراءات التي تتبع في طعون الضرائب التي ترفع أمام المحاكم الابتدائية ، وقد حددت تلك المادة مواعيد خاصة استثناء من قانون المرافعات فيما يتعلق بتقديم الطعون وإعلانها وإيداع المستندات والمذكرات واعمال الخبرة ، وتأجيل الجلسات حتى تنتهي المحكمة المعروض أمامها النزاع من الفصل فيه في زمن قصير ، كما سبق ذكره .

ولما كانت المادة ٥٤ مكررة قد أضيفت إلى أحكام الكتاب الثاني من القانون ، الخاص بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وكان ما نصت عليه من قواعد واجراءات خاصة لرفع الطعون واعلانها هو استثناء من القواعد العامة لرفع الدعاوى في قانون المرافعات يقتصر أثره على الطعن في قرارات اللجان الخاصة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، ولا يتعداها إلى ما سواها من أنواع الضرائب الأخرى إلا بنص خاص في القانون ، فقد اقتضى الأمر تعديل النصوص القائمة لمد تطبيقها إلى الضريبة على الأرباح غير التجارية والضريبة العامة على الإيراد ، فأحال المشرع في المادة ٧٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، بعد تعديلها بالقانون رقم ١٨ لسنة ١٩٥٤ فيما يتعلق بالضريبة على الأرباح غير التجارية ، وفي المادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، بعد تعديلها بالقانون رقم ٢١ لسنة ١٩٥٤ فيما يتعلق بالضريبة العامة ، إلى المادتين ٥٤ و ٥٤ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بعد أن كانت كل منهما تحيل الى المادة ٥٤ وحدها (٢) .

---

(١) راجع الفقرة ٤٤٤ ، ص ٤٩٢ ، فيما سبق .

(٢) لكن المشرع ، فيما يتعلق بالطعون الخاصة برسم الايلولة على التركات ، وضريبة التركات لم يحل إلى المادة ٥٤ مكررة ، فالمادة ٣٨ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم ايلولة على التركات ، معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥٢ أحالت إلى المادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحدها ، دون المادة ٥٤ مكررة ، ولذا فان الطعون الخاصة برسم الايلولة على —

٥٩١ — عبء اثبات نشاط الممول: إذا نسبت مصلحة الضرائب إلى ممول أنه مارس نشاطا يخضع للضريبة ، فان عليها فى الوقت ذاته ان تقدم الدليل والحجة المؤيدين لوجهة نظارها، ذلك لأن مصلحة الضرائب فى هذه الحالة فى مركز الدائن، فإذا أدعت بوجود نشاط ما وقع عليها عبء الإثبات ، أخذا بقاعدة أن البينة على من ادعى ، هذا إلى جانب أن مزاولة النشاط واقعة مادية ليس من الصعب اثباتها (١) .

٥٩٢ — مواعيد الاستئناف والنقض: ميعاد استئناف الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية فى مواد الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية ثلاثون يوما من تاريخ اعلان الحكم (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، م ٥٤ معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢ و م ٧٥ ، و م ٩٩ معدلة بالقانون رقم ٧٤ لسنة ١٩٥١) .

أما ميعاد استئناف الأحكام الابتدائية الصادرة فى مواد الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات ، وضريبة

= التركات وضريبة التركات ، يرجع فى شأنها إلى القواعد العامة والإجراءات المقررة لرفع سائر الدعاوى فى قانون المرافعات ، ومقتضاها أن يرفع الطعن بصحيفة تعلن للمدعى عليه على يد أحد المحضرين ، وليس بصحيفة تقدم إلى قلم كتاب المحكمة (نقض مدنى ٢٢/١/١٩٦٤، الطعن رقم ١٠١ لسنة ٢٩ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٥ (١٩٦٤) ، ص ١٠٤) .

(١) ولا يكفى فى ذلك « ورود إخطار من قسم مكافحة التهرب من الضريبة للمأمورية لم يرفق بالملف ، ومحضر بأقوال عمدة الناحية ينسب فيه للمستأنف ضده (الممول) الاتجار فى الغلال على نطاق واسع ، وأن له معاملة مع البنوك فيفترض على أساسها للممول نشاط فى تجارة الغلال يبلغ مداه ١٥٠٠ أردب دون ما أدلة مادية تساند هـذه الأقوال كاثبات معاملة ما مع أى من البنوك أو شونة من الشون . الأمر الذى تراه هذه المحكمة غير كاف لاثبات مزاولة المستأنف ضده لنشاطه فى تجارة الغلال » (محكمة استئناف القاهرة ٣١/١/١٩٦٣، الاستئناف رقم ٣٩٣ لسنة ٧٨ ق ، السابق ذكره ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٤٣) .

المرتبات والأجور والمعاشات فستون يوما من تاريخ صدور الحكم (م ٣٧٩ وم ٤٠٢ من قانون المرافعات، معدلتان بالقرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢) (١).

أما مواعيد النقض فهى المواعيد العادية (ستون يوما من تاريخ الحكم إذا كان حضوريا ومن اليوم الذى تصبح فيه المعارضة غير مقبولة إذا كان الحكم غيابيا وقابلا للمعارضة، ويجرى الميعاد فى حق كل من الخصوم (قرار بقانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٥٩ فى شأن حالات وإجراءات الطعن أمام محكمة النقض، معدلا بالقرار بقانون رقم ١٠٦ لسنة ١٩٦٢، م ٥ و ٦).

وتتميز قضايا الضرائب ببعض المميزات، من ذلك: (٢).

٥٩٣ — تمثيل النيابة العامة ومندوب عن مصلحة الضرائب: عندما

---

(١) يرجع هذا الاختلاف فى المواعيد وفى بدء سريانها إلى أن المادة ٩٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، التى قضت بأن يكون ميعاد استئناف الأحكام الصادرة من المحاكم الإبتدائية منعقدة بهيئة تجارية، ثلاثين يوما من تاريخ إعلان الحكم، قصرت هذا الميعاد على الأحكام الابتدائية الصادرة طبقا للمادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المذكورة، أى الأحكام الصادرة فى قرارات لجان الطعن، ولا ولاية لهذه اللجان فى نطاق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إلا بالنسبة لضريبتى الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية. أما أى استئناف آخر فتسرى عليه القواعد والمواعيد العادية المقررة فى قانون المرافعات. هذا ويلاحظ أن المادة ٩٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قضت، من جهة أخرى، بأن يكون الحكم فى دعاوى الضرائب بوجه السرعة. على أن المقصود من ذلك أصبح — بعد الغاء كافة الآثار القانونية المترتبة على التفرقة بين الدعاوى التى تنظر على الوجه المعتاد والتى تنظر على وجه السرعة، بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢ — مجرد حث المحكمة على سرعة الفصل فى النزاع.

(٢) من المفيد أن نذكر أنه إذا رأت مصلحة الضرائب رفع دعاوى أو طعون (كالطعن فى قرارات لجان الطعن، واستئناف الأحكام الضريبية)، على عكس ما ترى إدارة قضايا الحكومة، فان الأمر يقتضى استصدار قرار مسبب بذلك من وزير الخزانة، ذلك أن المادة ٧ من القرار بقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٣ فى شأن تنظيم إدارة قضايا الحكومة تنص على أنه: « إذا أبدت إدارة القضايا رأيها بعدم رفع الدعوى أو الطعن فلا يجوز للجهة الإدارية صاحبة الشأن مخالفة هذا الرأى إلا بقرار مسبب من الوزير المختص ». وقد أدرج هذا النص فى القانون لما لوحظ من أن جهات الإدارة تصر فى بعض الأحيان على رفع الدعوى أو الطعن بالمخالفة لرأى إدارة القضايا، مما يترتب عليه الحكم ضدها غالبا.

تنظر المحكمة فيما يقدم إليها من الدعاوى الناشئة عن تطبيق القانون (رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) ، تمثل النيابة العامة فى الدعوى ، يعاونها فى ذلك مندوب من مصلحة الضرائب (م ٨٨) .

وإذا رأت النيابة أنها ليست فى حاجة إلى مندوب مصلحة الضرائب ولم تستدعه للحضور معها ، فلا يؤثر غيابه على سلامة الانعقاد وصحة الحكم ، وليس للمندوب أن يترافع أو يقدم مذكرات برأى يخالف رأى النيابة .

وإذا لم تحضر النيابة كان الحكم الصادر فى الدعوى باطلا بطلانا مطلقاً .

٥٩٤ — **سرية الجلسات والاستعجال** : الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه تنظر فى جلسة سرية ، ويكون الحكم فيها دائماً بوجه السرعة (م ٩٤) والغرض من سرية الجلسات المحافظة على أسرار الممول ، ويقصد بالسرعة الآن مجرد حث المحكمة على سرعة الفصل فى النزاع كما سبق القول ، لمصلحة الخزانة والممول معا .

٥٩٥ — **شفوية المرافعات** : اقترحت لجنة الضرائب أن يكتفى فى الدعاوى التى ترفع من الممول أو عليه بتقديم مذكرات . لأن المسألة فى نظرها تتعلق بوقائع اقتصادية وأرقام تكفى فيها المذكرات ، غير أن اللجنة المالية بمجلس الشيوخ رفضت أن تأخذ بهذا الرأى لأنه يحدث كثيراً أن يحتاج الممول فى دفاعه إلى بيانات أخرى خلاف الأرقام ، أو إلى تفسير لبعض الأرقام يجب عرضه فى المرافعة ، كما يحدث أن ترى المحكمة وجوب استيضاح الخصوم . فتستطيع إجراء ذلك عن طريق المرافعة ، بدلا من فتح باب المرافعة وإجراء هذا الاستيضاح ، إذا اقتصر الأمر على تقديم مذكرات فحسب دون مرافعة شفوية ، على أنه كما قالت اللجنة : « سيحصل فى العمل أن يقتصر الحال على تقديم مذكرات فى الأحوال التى يرى الخصوم فيها ألا داعى إلى مرافعة فى الجلسة » .

٥٩٦ — **ندب الخبراء** : كانت المادة ٨٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص على أنه : « إذا أمرت المحكمة بندب خبير فلا يجوز اختيار الخبير إلا من

بين الخبراء الواردة أسماؤهم فى كشف خاص موضوع لهذا الغرض بالاتفاق بين وزيرى المالية والعدل » . على أن هذه القاعدة ألغيت بمقتضى المرسوم بقانون رقم ٩٦ لسنة ١٩٥٢ بتنظيم الخبرة أمام جهات القضاء. وبذلك أصبح على المحكمة، إذا احتاج الأمر إلى ندب خبير ، أن تراعى أحكام المرسوم بقانون المشار إليه.

§ ٤ — أثر رفع الدعوى على استحقاق الضريبة

٥٩٧ — لا يترتب على رفع الدعوى من المصلحة أو من الممول إيقاف استحقاق الضرائب ، إلا إذا صدر فيها حكم من المحكمة الابتدائية . فانه يجب فى هذه الحالة اتباعه حتى الفصل نهائيا فى الدعوى (م ١٠١) .

وهذا الحكم تطبيقاً للمبدأ الضريبى « الدفع ثم الاسترداد» (Solve et repete) فعلى الممول أن يدفع الضريبة المطلوبة منه ، ثم ينازع فى مقدارها ، أو يطالب باسترداد ما يرى زيادته عما يجب عليه دفعه .

المبحث السادس

إعادة النظر فى المنازعات الضريبية

٥٩٨ — القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ : مرت بمصلحة الضرائب فترة من الزمن كان المأمورون فيها يغالون فى تقديراتهم مما كان يدعو الممولين إلى التظلم منها أمام القضاء ، حتى بلغ عدد القضايا المرفوعة منهم فى أواخر سنة ١٩٥٤ حوالى اثنتى عشرة ألف قضية ، كان ربط الضرائب فى معظمها قائما على أساس ظاهر الخطأ . ولم تكن مصلحة الضرائب تملك إعادة النظر فيه رغم خطئه ، مما أدى إلى زيادة نسبة القضايا التى تخسرها أمام المحاكم فضلا عن تحملها للكثير من المصاريف . وقد بذلت الجهود لحل المشاكل القضائية القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين عن طريق التصالح، وشكلت لجان لهذا الغرض هدفها تطبيق القوانين القائمة تطبيقاً سليما، والاسترشاد بما استقرت عليه أحكام القضاء حتى تعود الثقة بين المصلحة والممولين . غير أن هذا الإجراء لم يكف واقتضى الأمر استصدار قانون لتدارك هذه الحالة فصدر القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ بشأن اعادة النظر فى المنازعات

القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين ، الذى عمل به من ١٦ ديسمبر سنة ١٩٥٤ ، تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية (العدد ١٠٠ مكرر) .

أجاز هذا القانون لمصلحة الضرائب إعادة النظر فى جميع المنازعات القائمة بينها وبين الممولين ، والمعروضة أمام المحاكم ، فى أية مرحلة كانت عليها الدعوى (فيما عدا الحالات المعروضة أمام محكمة النقض) وذلك بالنسبة إلى الدعاوى التى كانت مقيدة أو قيدت حتى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٤ - وكان على كل ممول يرغب فى إعادة النظر فى منازعاته القضائية أن يقدم طلبا بذلك إلى مأمور الضرائب المختص ، فى ميعاد حدد فى أول الأمر لغاية ٣٠ يونيه سنة ١٩٥٥ (قرار وزارى رقم ١٨ لسنة ١٩٥٥ باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ ، م ٣) ، ثم مد هذا الميعاد حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٥ (بالقرار الوزارى رقم ٧٦ لسنة ١٩٥٥) . كذلك كان لمأموريات الضرائب أن تطلب ، فى المواعيد السابقة ، إعادة النظر فى المنازعات المرفوعة من مصلحة الضرائب .

وتولت إعادة النظر ، لجان شكلت من موظفى مصلحة الضرائب الفنيين ، وكانت الدعوى توقف بمجرد إخطار مصلحة الضرائب لقلم كتاب المحكمة المنظورة أمامها بعرض الموضوع على تلك اللجان . وكان الاتفاق إذا تم بين اللجنة والممولين ، يثبت فى محضر يوقع عليه كل من الطرفين ، ويعتبر بعد اعتماده بمثابة سند رسمى ، تخطر به المحكمة ، وتعتبر الدعوى منتهية بحكم القانون ، وتسوى الضريبة ويعدل رقمها وفقاً له (١) .

---

(١) ليس لهذا الاتفاق الذى يتم بين الممول ومصلحة الضرائب بمقتضى القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ من أثر سوى أن يكون لمأمورية الضرائب المختصة الحق فى تعديل ربط الضريبة وتسويتها وفقا لما تم الاتفاق عليه ، ولا يعتبر سندا تنفيذيا جديداً ، فاذا كانت مصلحة الضرائب قد وقعت حجز ما للمدين لدى الغير فان السند التنفيذى الذى وقع هذا الحجز بموجبه يعتبر مازال قائما ومنتجا لآثاره القانونية فى حدود ما انتهى إليه الصلح ، لأن الصلح كاشف للحقوق فحسب (محكمة استئناف القاهرة ١٩٦٣/١/٣١ ، الاستئناف رقم ١١٠ لسنة ٧٦ قضائية ، المجموعة الرسمية السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٣٥) .

أما إذا لم يتم الاتفاق ، فإن المصلحة كانت تخطر المحكمة لتستأنف نظر الدعوى بالحالة التى كانت عليها قبل وقفها . وإذا مضت سنة من تاريخ وقف الدعوى دون أن تتلقى المحكمة من المصلحة أى إخطار ، كانت الدعوى تعود بقوة القانون إلى الحالة التى كانت عليها قبل الوقف ، على أنه كان للجنة إعادة النظر أن تطلب من المحكمة مد ميعاد السنة ، قبل انقضائه ، ستة شهور أخرى (١) .

---

(١) يجب عدم الخلط بين وقف الدعوى طبقا للقانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ ، وبين وقف الدعوى الاتفاقى المقرر فى المادة ٢٩٢ من قانون المرافعات ، إذ أن لكل منهما أحكامه وشروطه وأوضاعه . فوقف الدعوى طبقاً للقانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ ، يكون ، كما هو مبين بالمتن ، بمجرد إخطار مصلحة الضرائب ، بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول ، قلم كتاب المحكمة المنظورة أمامها الدعوى ، بعرض الموضوع على لجان إعادة النظر ، وهو لمدة سنة تعود بعدها الدعوى بقوة القانون إلى الحالة التى كانت عليها قبل الوقف ، ما لم تطلب اللجنة مد هـذا الميعاد قبل انتهائه ، فيمتد إلى ستة شهور أخرى . أما وقف الدعوى طبقا للمادة ٢٩٢ مرافعات فيكون بناء على اتفاق الخصوم ، لمدة اقصاها ستة شهور ، تبدأ من تاريخ إقرار المحكمة لا تفاقهم ، وإذا لم ينته النزاع خلالها فان الدعوى لا تعود الى الحالة التى كانت عليها الا اذا عجلت فى مدة الثمانية الأيام التالية لنهاية أجل الوقف . فاذا لم تعجل فى هذه المدة اعتبر المدعى تاركا دعواه ، والمستأنف تاركا استئنافه (نقض مدنى ١١/٤/١٩٦٢ ، الطعن رقم ١٠٨ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ٤٢٧) ، ولا يمنع من هذه النتيجة أن يكون سبب الوقف (تطبيقا للمادة ٢٩٢ مرافعات) الصلح المطروح أمره على لجنة المصالحات بمصلحة الضرائب ، لأن هذا السبب لا يعدو أن يكون صورة من صور الوقف الاتفاقى ، ولا وجه لتطبيق القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ إذا كانت واقعة الدعوى قد تمت قبل تاريخ العمل به ، ولم تتبع فى شأنها الإجراءات المنصوص عليها فيه (نقض مدنى ٣١/١/١٩٦٢ ، الطعن ٢٥٧ لسنة ٢٧ قضائية ، المجموعة السابقة ، ص ١٤١) . واذا ثبت أن الطرفين لم يحتميا بأحكام القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ فى طلب الوقف لتخلف شروطه واجراءاته فان هذا الوقف لا يكون له سند من القانون غير ما نصت عليه م ٢٩٢ مرافعات وبالتالى يكون الجزاء الذى قررته لازما (نقض مدنى ١١/٤/١٩٦٢ ، الطعن رقم ٣٣٨ لسنة ٢٨ قضائية ، المجموعة السابقة ، ص ٤٣١) ، ووقف الدعوى عملا بأحكام القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ ، لا يمنع من وقفها بعد ذلك لمدة ستة شهور باتفاق طرفى الخصومة عملا بالمـادة ٢٩٢ مرافعات (نقض مدنى ، الطعن رقم ٢٩٥ لسنة ٢٨ قضائية ، المجموعة السابقـة السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٥٠٤) ولا عبرة بسبب وقف الدعوى تطبيقا للمادة ٢٩٢ مرافعات (نقض مدنى ١٧/٣/١٩٥٥ ، الطعن رقم ٣٣٤ لسنة ٢٤ قضائية) ، ولا يمنع من إعمال جزاء المادة ٢٩٢ مرافعات قيام =

٥٩٩ — القرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٨ : لم تتمكن لجان إعادة النظر ، خلال ميعادى الوقف المذكورين (سنة وستة شهور) ، من الإجهاز على جميع الدعاوى التى عرضت عليها ، وبقيت لديها دعاوى انقضى على وقفها مدة تجاوز السنة والستة الشهور المشار إليها ، دون أن يتم فى شأنها اتفاق نهائى ، كما بقيت لدى المصلحة بعض الدعاوى التى وأن قدمت فى شأنها طلبات انهاء النزاع فى الميعاد القانونى (قبل آخر ديسمبر سنة ١٩٥٥) ، إلا أن المصلحة عندما طلبت إلى المحاكم وقفها طبقا لأحكام القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ (م ٤) ، لم توقفها المحاكم لمدة سنة ، طبقاً لما جاء به ولكنها أوقفتها لمدة ستة أشهر فقط طبقا لحكم المادة ٢٩٢ من قانون المرافعات (١) ، ولما قام أصحابها بتعجيلها طبقاً لقواعد قانون المرافعات ظنا منهم أنهم يفيدون من حكم القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ بقوة القانون اعترض هذه الدعاوى دفوع شكلية ، عرض أمرها على إدارة قضايا الحكومة ومجلس الدولة ، ولم يتم حسم الخلاف بشأنها حتى يوليه سنة ١٩٥٨ لهذا كله أصدر المشرع القرار بقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٨ الذى قضى بأن جميع الدعاوى المشار إليها فى المادة الأولى من القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ والتى تم وقفها طبقاً لأحكامه يستمر وقفها ، أو تعود إلى الوقف بحسب الأحوال (٢) ،

= مفاوضات الصلح بين الممول ومصلحة الضرائب ، اذ لا تعد هذه المفاوضات من قبيل القوة القاهرة التى تمنع من جريان مواعيد المرافعات ، وبالتالى لا تبرر عدم اجراء التعجيل فى الميعاد (نقض مدنى ٢٩/١١/١٩٦١ ، الطعن رقم ١٢١ لسنة ٢٧ ق) ، ولا يجوز التحدى أمام محكمة النقض لأول مرة بأن وقف الدعوى كان تطبيقا للقانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ ، اذا كان الخصم لم يتمسك به أمام محكمة الموضوع (نقض مدنى ١/١١/١٩٦١ ، الطعن رقم ٢٨٥ لسنة ٢٧ قضائية) .

(١) تنص المادة ٢٩٢ من قانون المرافعات على أنه . « يجوز وقف الدعاوى بناء على اتفاق الخصوم على عدم السير فيها مدة لا تزيد على ستة أشهر من تاريخ إقرار المحكمة لا تفاقهم ، ولكن لا يكون لهذا الوقف أثر فى أى ميعاد حتمى يكون القانون قد حدده لاجراء ما .

« وإذا لم تعجل الدعوى فى ثمانية الأيام التالية لنهاية الأجل ، اعتبر المدعى تاركا دعواه والمستأنف تاركا استئنافه » .

(٢) أما الدعاوى التى أوقفت عملا بالمادة ٢٩٢ مرافعات فلا ينطبق عليها القرار بقانون =

حتى آخر يوليه سنة ١٩٥٩ وذلك حتى لو لم تكن قد عجلت طبقاً لنص المادة ٢٩٢ من قانون المرافعات . بهذا تمكنت مصلحة الضرائب من حسم النزاع فى كثير من القضايا .

٦٠٠ — القرار بقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٢ : لما كان النطاق الزمنى لتطبيق القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ قد حدد بحيث لا يمتد سريانه على الدعاوى التى تقيد أمام المحاكم بعد ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٤ ، كما رأينا ، فقد أخذت تلوح فى الأفق ، من جديد ، نفس الظاهرة التى دعت إلى استصداره ولم يجد فيها طريق الصلح العادى ، فتراكمت قضايا الضرائب بصورة دعت المشرع إلى إصدار قانون جديد (القرار بقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٢)، وهو يشترك فى جوهره مع سابقه القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ مع تذليله للصعاب التى ظهرت أثناء تطبيقه . وأصدر وزير الخزانة القرار رقم ١٣ لسنة ١٩٦٢ باللائحة التنفيذية له .

أجاز هذا القانون ، كسابقه ، لمصلحة الضرائب إعادة النظر فى جميع المنازعات القائمة بينها وبين الممولين (١) والمعروضة أمام المحاكم الابتدائية والاستئنافية ، وذلك إذا لم تكن مشوبة بعيب شكلى متعلق بالنظام العام (٢) أما الدعاوى المعروضة أمام محكمة النقض (والتى لم يشملها قانون سنة ١٩٥٤) فقد أجاز القانون الجديد إعادة النظر فيها فى الحالات التى تتلاقى فيها وجهة نظر المصلحة والممول على تفسير القانون أو تأويله . وقصر تطبيق هذا القانون كسابقه ، على الدعاوى

= رقم ١٠٤ لسنة ١٩٥٨ (نقض مدنى ١٠/٤/١٩٦٣ ، الطعن رقم ٢٩٥ لسنة ٢٨ قضائية ، السابق ذكره ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٥٠٤) .

(١) سواء تعلقت بالضرائب على الثروة المنقولة أو الأرباح التجارية أو المرتبات والأجور أو الأرباح غير التجارية ، أو الضريبة العامة على الايراد ، أو رسم الدمغة أو رسم الايلولة على التركات أو ضريبة التركات .

(٢) هذا الشرط لم يكن موجودا فى القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ ، وقد قصد به تذليل عقبة الدفوع الشكلية البحتة ، التى كانت تعترض القانون القديم .

المقيدة أمام المحاكم المذكورة حتى تاريخ العمل به (٨ يناير سنة ١٩٦٢) ، حتى لا يحمل فى طياته معنى الحض على الاختصام ، لاكتساب الحق فى إعادة النظر ، إذا امتد سلطانه على غيرها من الدعاوى .

وعلى كل ممول يرغب فى إعادة النظر فى منازعاته القضائية ، أن يقدم طلبا بذلك إلى منطقة الضرائب المختصة (١) ، ويجوز لمأموريات الضرائب أن تطلب من جهتها إعادة النظر فى أية دعوى مرفوعة من مصلحة الضرائب فى المنازعات المشار إليها(٢). وتحيل منطقة الضرائب(٣) طلبات الممولين ومأموريات الضرائب ، فى ظرف أسبوع من تاريخ وصولها اليها ، إلى لجنة إعادة النظر المختصة (٤)،

---

(١) يقدم هذا الطلب من نسختين موقع عليهما من الممول ، أو ممن ينيبه عنه . مشتملا على: اسمه ، ولقبه ، وعنوان المنشأة ، والمحكمة المعروض أمامها النزاع ، وتاريخ قيد الدعوى ، ورقم قيدها بالجدول ، وتاريخ آخر جلسة نظرت فيها . وأوجه النزاع والأسس التى يقترحها لانهائه، على أن يرفق بطلبه مستخرجا رسميا من المحكمة بالحالة التى تكون عليها الدعوى ، وآخر مرحلة وصلت إليها . — وترسل نسختا الطلب إلى المنطقة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، أو تسلم باليد مقابل إيصال — ويلاحظ أن القرار الوزارى رقم ١٣ لسنة ١٩٦٢ لم يعين ميعادا محددا لتقديم هذه الطلبات كما فعل القراران الوزاريان رقم ١٨ ورقم ٧٦ لسنة ١٩٥٥ . راجع أيضا الكتاب الدورى رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٢، الصادر من مصلحة الضرائب بتاريخ ٢٢/٤/١٩٦٢، بشأن تنفيذ القرار بقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦٢ والقرار الوزارى رقم ١٣ لسنة ١٩٦٢، المشار اليه فى المتن ، والكتاب الدورى رقم ٤١ لسنة ١٩٦٢ الصادر بتاريخ ٥/٧/١٩٦٢ بشأن توضيح البند الرابع من الكتاب الدورى رقم ٢٧ لسنة ١٩٦٢ ، السابق ذكره .

(٢) وفى هذه الحالة ترسل المأمورية طلبها من نسختين ، متضمنا كافة البيانات التى يجب على الممول ذكرها فى طلبه ، (والمبينة بالهامش السابق) ، إلى الإدارة العامة للضرائب على الايرادات (بمصلحة الضرائب) التى تحيله — إن رأت محلا لذلك — إلى منطقة الضرائب المختصة ، مع احتفاظها بالنسخة الثانية للطلب . راجع أيضا الكتاب الدورى رقم ٤٠ لسنة ١٩٦٢ ، الصادر من مصلحة الضرائب ، بتاريخ ٥/٧/١٩٦٢ بخصوص اجراءات التصالح فى الطعون المرفوعة من المصلحة .

(٣) وتخطر منطقة الضرائب المختصة الإدارة العامة للضرائب على الايرادات باحالة الطلبات الى لجان اعادة النظر ، مع موافاتها بالنسخة الثانية لطلبات الممولين .

(٤) يتولى اعادة النظر فى المنازعات المشار اليها لجان يشكلها ، ويحدد عددها ، ومقر كل منها، ودائرة اختصاصها ، مدير عام مصلحة الضرائب بقرار منه . وهى على نوعين : تنظر أولاهما

التي تخطر قلم كتاب المحكمة المختصة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، لاستصدار قرار بوقف الدعوى، في أول جلسة تعقب وصول الإخطار، مع طلب موافاتها بملف الدعوى، وتخطر الممول بصورة من كتابها في هذا الشأن. وتوقف الدعوى بقرار من المحكمة، وتظل موقوفة لمدة ثمانية عشر شهرا، تبدأ من تاريخ صدور قرار الوقف من المحكمة.

وبمجرد وصول ملف القضية إلى اللجنة يحدد رئيسها جلسة لنظر الخلاف(١). وإذا انتهى الأمر بالاتفاق أثبت ذلك في محضر يوقع عليه الممول وجميع أعضاء اللجنة، ويعتبر، بعد اعتماده من مدير عام مصلحة الضرائب، بمثابة سند رسمي(٢).

= المنازعات التي لا تزيد قيمة وعاء الضريبة فيها على مائة ألف جنيه، طبقاً لتقدير المصلحة، وتشكل من ثلاثة من موظفي مصلحة الضرائب الفنيين، وتنظر الأخرى المنازعات التي تزيد قيمتها عن ذلك، وتكون برئاسة عضو من مجلس الدولة بدرجة نائب على الأقل، يندبه رئيس مجلس الدولة، وعضوية اثنين من موظفي مصلحة الضرائب الفنيين. وهذه اللجان الثانية يشترك رئيس مجلس الدولة في تحديد عددها، ومقارها، ودوائر اختصاصها.

(١) تخطر اللجنة كلا من الممول ومنطقة ومأمورية الضرائب المختصتين بميعاد الجلسة، قبل الانعقاد بخمسة أيام على الأقل، بكتاب موصى عليه مع علم الوصول. وللجنة أن تطلب من كل من المأمورية والممول تقديم ما تراه ضروريا من البيانات والأوراق.

وللممول الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه ممن لهم حق الحضور أمام لجان الطعن (راجع الفقرة ٤٤٣، ص ٤٩٠، فيما سبق).

وإذا تكرر تأخير الممول أو وكيله عن حضور جلسات اللجنة التي يخطر بها، دون ابداء عذر مقبول، كان للجنة احالة الموضوع، بعد موافقة مدير عام مصلحة الضرائب إلى المحكمة المعروضة أمامها الدعوى لاستئناف نظرها، بالحالة التي كانت عليها قبل وقفها.

وللممول أو لوكيله، كما للمأمورية حق الاطلاع على ملف الموضوع بمقر اللجنة، ويوقع المطلع بما يفيد ذلك.

وتثبت اللجنة أعمالها في محاضر يوقع عليها الرئيس والكاتب، وتصدر قراراتها بأغلبية الأصوات.

(٢) يحفظ محضر الاتفاق المعتمد في ملف الموضوع، وتحرر منه عدة نسخ يوقع عليها الممول أو وكيله ورئيس وأعضاء اللجنة، وتختم بخاتم الجمهورية، وتودع احداها في الملف الفردي للممول الذي يرسل إلى المأمورية المختصة، وتسلم نسخة أخرى للممول، كما تخطر اللجنة كلا من المحكمة وإدارة قضايا الحكومة والادارة العامة للضرائب على الايرادات بنسخة من محضر الاتفاق

وتخطر به المحكمة المعروض أمامها النزاع . ويترتب على هذا الإخطار اعتبار الدعوى منتهية بحكم القانون . ويعدل ربط الضريبة وتسويتها وفقاً لما تم عليه الاتفاق بين اللجنة والممول .

أما إذا لم تسفر اجراءات اعادة النظر عن اتفاق فى مدة الثمانية عشر شهرا، تجدد الوقف تلقائيا لمدة ثمانية عشر شهرا أخرى تبدأ من تاريخ انقضاء المدة الأولى ، وذلك دون حاجة إلى اخطار المحكمة بذلك .

وإذا لم تصل اللجنة إلى اتفاق (١) ، أو انقضت مدة الوقف الثانية دون إتمامه، عادت الدعوى بقوة القانون إلى القضاء بحالتها التى كانت عليها قبل الوقف، وبحيث يجوز لأى من طرفى الخصومة التمسك بسائر الدفوع التى تعيب الدعوى حتى تنتفى مظنة التنازل عن هذه الدفوع بالدخول فى مفاوضات الصلح .

المبحث السابع

الجزاءات

٦٠١ — فرض القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ عقوبات معينة لضمان تنفيذ أحكامهما ، تصل ، كما رأينا ، إلى الحبس فى بعض الأحوال (٢) ، وقد سبقت الإشارة إلى تلك الجزاءات أثناء دراستنا .

كذلك أعطى المشرع لبعض موظفى مصلحة الضرائب صفة مأمورى الضبطية القضائية لإثبات ما يقع من المخالفات لأحكام القانون أو لائحته التنفيذية أو المرسوم بقانون المذكور (٣).

---

(١) يجب على اللجنة فى هذه الحالة أن تخطر بذلك كلا من المحكمة المعروض عليها النزاع والادارة العامة الضرائب على الايرادات ، ومنطقة ومأمورية الضرائب المختصتين .

(٢) النص على عقوبة الحبس بجانب الغرامة والتعويض أخذت به جميع التشريعات الحديثة كالتشريع الانجليزى والفرنسى والأمريكى وغيرها فى حالات التهرب من الضريبة ، سواء بالنسبة للممولين أو من يتفق معهم أو يحرضهم أو يساعدهم على ذلك ، وتصل عقوبة الحبس فى تشريع الولايات المتحدة الأمريكية إلى خمس سنوات .

(٣) المادة ١٠٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، والمادة ٥٠ من لائحته التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٤٤ لسنة ١٩٥٥ .

وقد جمع المشرع الأحكام الأساسية المتعلقة بالجزاءات فى المواد : ٨٥ معدلة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣، و ٨٥ مكررا (١) ، و ٨٥ مكررا (٢)، و ٨٥ مكررا (٣) ، التى أضيفت إلى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بمقتضى القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ المشار إليه ، والجزاءات المذكورة فى هذه المواد هى إما لمخالفة بعض أحكام القانون ، أو لاستعمال طرق احتيالية ، أو للتحريض أو الاتفاق أو المساعدة .

§ ١ — مخالفة بعض أحكام القانون

٦٠٢ — تنص م ٨٥ معدلة على أن : « يعاقب على كل مخالفة لأحكام المواد : ٩ و ١٢ و ١٤ و ٢٠ و ٢١ و ٢٤ و ٢٦ و ٢٩ و ٣٢ و ٣٢ مكررة ، و ٤٣ و ٤٤ و ٤٧ و ٤٨ و ٤٩ و ٥٩ و ٦٤ و ٦٥ و ٦٦ و ٦٧ و ٦٨ و ٦٩ و ٧٠ و ٧١ و ٧٥ و ٨٠ بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها ويقضى بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة .

« ويعاقب بغرامة لا تجاوز مائة جنيه ، ويقضى بالتعويض المشار إليه بالفقرة السابقة على مخالفة أحكام المواد ١٠ و ١٣ و ٢٢ و ٢٣ .

« وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .

« ويكون رفع الدعوى العمومية بناء على طلب مصلحة الضرائب ، ولها النزول عنها إذا رأت محلا لذلك ، وفى حالة النزول يجوز لمدير عام مصلحة الضرائب أو من ينيبه الصلح [1] فى التعويضات على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة » .

---

(١) فوض مدير عام مصلحة الضرائب ، مدير عام الضرائب على الايرادات بالبت بصفة نهائية فى حالات الصلح فى الجنح الضريبية المحررة بالمخالفة لحكم المادة ٨٥ على أساس دفع التعويضات (قرار المدير العام للمصلحة ، رقم ٨٣٣ لسنة ١٩٦٤) .

وأصدرت مصلحة الضرائب تعليمات عامة رقم ٥ لسنة ١٩٦٤ بتاريخ ١٩٦٤/١٠/١٥ فى شأن الصلح فى الجنح الضريبية على أساس دفع التعويضات ، بينت فيها الإجراءات التى تتبع بالنسبة إلى طلبات الصلح فى الجنح الضريبية ، نلخصها فيما يلى :

والمواد المشار إليها فى المادة ٨٥، والتى تعاقب تلك المادة على مخالفة أحكامها، يتعلق بعضها بعدم قيام الممول أو أشخاص آخرين غيره بتقديم إقرارات أو بيانات أو مستندات لمصلحة الضرائب ، ويتعلق بعضها بعدم تسديد أو حجز أو توريد المبالغ المستحقة فى المواعيد المقررة .

§ ٢ — استعمال طرق احتيالية

٦٠٣ — تنص م ٨٥ مكررا (١) على أن : « يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن ثلاثين جنيها ولا تزيد على ألف جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين كما يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها وذلك باخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة .

« ويعاقب بالعقوبة ذاتها ويقضى بالتعويض المشار إليه كل من أدلى

= (أ) يقدم طلب الصلح إلى المأمورية المختصة موقعا عليه من الممول أو من ينوب عنه رسميا، مبينا به اسم ولقب مقدم الطلب ، ومحل إقامته ، وموضوع المخالفة ، وتاريخ وقوعها ، وتاريخ تحرير محضر المخالفة ، وما اتخذ نحوه من إجراء وقت تقديم الطلب ، والأساس الذى يقترحه لإجراء الصلح .

(ب) تقوم المأمورية بدراسة وجهة نظر الممول فى ضوء محضر الجنحة ومحضر الاستجواب وما يكون لديها من إيضاحات أو بيانات ، وعلى الأخص السنوات الضريبية التى تحررت عنها المخالفة ، وقيمة الضريبة المستحقة عن كل سنة ، وقيمة مالم يؤد من الضريبة . وتبعث بهذه الأوراق — مشفوعة بمذكرة وافية عن الموضوع ، تتضمن رأيها فى طلب التصالح ، إلى مدير عام الضرائب على الايرادات ، وذلك فى ظرف أسبوع على الأكثر من تاريخ تسلم طلب التصالح من الممول .

(ج) تخطر المأمورية النيابة العامة ، إذا كان محضر الجنحة موجودا تحت تصرف النيابة أو بالمحكمة بأن المتهم تقدم بطلب للتصالح فى الدعوى ، وأن الطلب موضع النظر من الجهة المختصة بالمصلحة .

ويلاحظ أن الحد الأدنى لقيمة التعويض مقابل الصلح فى الجنح الضريبية المحررة بالمخالفة لحكم المادة ٨٥ ، مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة وفقا لما يسفر عنه الربط النهائى .

ببيانات غير صحيحة فى الإقرارات والأوراق التى تقدم تنفيذا لهذا القانون بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

« وتضاعف عقوبة الحبس والغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات » .

٦٠٤ — **جريمة الطرق الاحتيالية** : جريمة الطرق الاحتيالية من جرائم العمد ويتوافر ركنها المادى باخفاء الممول مبالغ تخضع للضريبة . ويتوافر ركنها المعنوى ، وهو القصد الجنائى ، بمجرد قيام الممول بالإخفاء مع علمه بما يفعل .

وهى جريمة وقتية تتم فى اللحظة التى يقدم فيها الإقرار غير الصحيح ، لا فى الوقت الذى ارتكب فيه التلاعب فى الحسابات التى يستند إليها الإقرار ، ويترتب على ذلك أنه إذا صدر قانون يشدد عقوبة هذه الجريمة اعتبارا من تاريخ معين فانه يطبق على الإقرارات المقدمة ابتداء من ذلك التاريخ ، ولو أنها خاصة بحسابات السنة المالية السابقة عليها ، وهى السنة التى ارتكب التلاعب أثناءها ، كما يترتب عليه أيضا أن سريان التقادم المسقط للدعوى العمومية عن هذه الجريمة يبدأ من وقت تقديم الإقرار غير الصحيح .

٦٠٥ — ويتحقق إخفاء المبالغ التى تخضع للضريبة بطرق مختلفة : كتقديم حسابات صورية ، أو ميزانيات مزيفة لتأييد الإقرارات الكاذبة بقصد الإيهام بصحتها ، تعمد إسقاط بعض المبيعات النقدية ، أو بعض المشتريات بقصد إنقاص مقدار الأرباح ، والتلاعب فى قوائم الجرد لبيان كمية بضاعة آخر المدة على غير الحقيقة . تعمد إسقاط بعض عناصر الإيرادات بحجة تعويض بعض مصروفات الاستغلال التى فات الممول إدراجها بالحسابات ، تضخيم المشتريات والمصروفات العمومية مع تخفيض المبيعات ، وما إلى ذلك مما يترك تقديره لقاضى الموضوع .

٦٠٦ — ومتى تم وقوع هذه الجريمة فلا يمحوها ، ولا يمنع بالتالى من رفع الدعوى العمومية عنها ، تقديم إقرار آخر مصحح حتى قبل اتخاذ إجراءات

رفع الدعوى العمومية ، ولا قبول الممول زيادة رقم أرباحه التى تسرى عليها الضريبة ، ولا قبول المصلحة تحصيل باقى الضريبة الذى يدفعه الممول بعد فحص حساباته واكتشاف التلاعب فيها .

٦٠٧ — ويعاقب القانون على الادلاء ببيانات غير صحيحة فى الإقرارات والأوراق المقدمة ، بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، بعقوبة جريمة الطرق الاحتيالية ذاتها .

§ ٣ — التحريض أو الاتفاق أو المساعدة

٦٠٨ — تنص المادة ٨٥ مكررا (٢) على أن : « يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنتين وبغرامة لا تقل عن ثلاثين جنيها ولا تزيد على ألف جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين كل من حرض أو اتفق أو ساعد أى ممول أو منشأة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها وذلك باستعمال طرق احتيالية باخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة أو باعطاء أو باعتماد بيانات غير صحيحة سواء فى إقرار أو حسابات أو دفاتر أو ميزانيات أو تقارير أو أى مستند آخر نصت قوانين الضرائب على تقديمه فوقعت الجريمة بناء على هذا التحريض أو الاتفاق أو هذه المساعدة . ويعتبر متضامنا مع الممول أو المنشأة فى أداء ما يترتب على فعله من فروق الضرائب .

« وتضاعف عقوبة الحبس والغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات » .

§ ٤ — رفع الدعوى العمومية والنزول عنها

٦٠٩ — تنص المادة ٨٥ مكررا (٣) معدلة بالقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ (م ١) على أن : « يكون رفع الدعوى العمومية بالنسبة إلى الجرائم المنصوص

عليها فى المادتين السابقتين بإذن من وزير المالية والاقتصاد (الخزانة الآن) أو من يندبه فى ذلك (١)، وله النزول عنها فى أى وقت(٢) إذا رأى محلا لذلك، وفى حالة النزول يجوز له الصلح فى التعويضات على أساس أداء مبلغ يعادل مثلى ما لم يؤد من الضريبة » .

والنص على أن يكون رفع الدعوى العمومية بالنسبة إلى الجرائم المذكورة فى المادتين ٨٥ مكررا (١) و ٨٥ مكررا (٢) ، بإذن من وزير الخزانة قصد به أن يكون ضمانا لمن يتهمون بارتكاب تلك الجرائم ، بفحص الاتهامات الموجهة إليهم بكل دقة فيأذن الوزير برفع الدعوى العمومية عليهم أو لا يأذن بذلك طبقا لما يقدره من ظروف وملابسات كل حالة من الحالات (٣) .

---

(١) أصدر وزير الخزانة قرارا برقم ٦ لسنة ١٩٦٣ فى شأن التفويض بالاختصاصات ، أعطى بموجبه لمدير عام مصلحة الضرائب اختصاص طلب رفع الدعوى العمومية المنصوص عليها فى م ٨٥ مكررا (٣) ، والنزول عنها ، والصلح فى التعويضات ، على أن ترفع الحالات الهامة التى يراها مدير عام المصلحة لوكيل الوزارة للنظر فيها .

ومن جهة أخرى فوض مدير عام المصلحة ، مدير عام الضرائب على الإيرادات بنظر حالات الصلح فى الجنح الضريبية المحررة بالمخالفة لحكم المادة ٨٥ مكررا (٣) على أساس التعويضات على أن تعرض هذه الحالات على مدير عام المصلحة للنظر فى الموافقة عليها أو رفعها لوزارة الخزانة.

وبينت مصلحة الضرائب الإجراءات التى يجب اتباعها بالنسبة إلى طلبات الصلح، فى التعليمات التفسيرية العامة رقم ٥ لسنة ١٩٦٤ ، وقد سبق ذكرها بهامش الفقرة رقم ٦٠٢ ، ص ٦٨٧ ، ويضاف إليها أنه فى حالات الجرائم المنصوص عليها فى المادتين ٨٥ مكررا (١) و ٨٥ مكررا (٢)، وهى الحالات التى يتوقف رفع الدعوى العمومية فيها على إذن وزير الخزانة ، يمكن للمأمورية أن توصى برأيها فى شأن التصالح على سبيل الاستئناس أو الاسترشاد ، قبل عرض الأمر على الجهة المختصة .

ويلاحظ أن الحد الأدنى لقيمة التعويض مقابل الصلح فى الجنح الضريبية المنصوص عليها فى المادتين ٨٥ مكررا (١) و ٨٥ مكررا (٢) مبلغ يعادل « مثلى » ما لم يؤد من الضريبة ، أى مثلى قيمة فروق الضريبة الناجمة عن العناصر المخفاة وفقا لما يسفر عنه الربط النهائى .

وكان الإذن فى رفع الدعوى العمومية وفى النزول عنها عن الجرائم المنصوص عنها فى المادتين ٨٥ مكررا (١) و ٨٥ مكررا (٢) المذكورة معهودا به قبل ذلك لوكيل الوزارة المساعد لشئون الضرائب (قراران وزاريان رقم ٦١ لسنة ١٩٥٤ بتاريخ ١٩٥٤/٦/٧ ، ورقم ١٩٩ لسنة ١٩٥٦ بتاريخ ١٩٥٦/١٠/٨) .

(٢) سواء قبل رفع الدعوى العمومية أو بعد رفعها .

(٣) المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ .

§ ٥ — مخالفة أحكام اللائحة التنفيذية

٦١٠ — تنص المادة ٨٦ على أن : «كل مخالفة لأحكام اللائحة التنفيذية التى يضعها وزير المالية يعاقب عليها بغرامة لا تتجاوز مائة قرش» .

§ ٦ — الطبيعة القانونية لعقوبات الضرائب المالية

٦١١ — رأينا أن القانون يفرض ، فى حالة مخالفة أحكامه ، إلى جانب الغرامة المالية ، دفع مبلغ ، وضع له حداً أدنى وحداً أقصى ، وأطلق عليه فى أول الأمر «زيادة» ثم أطلق عليه بعد ذلك «تعويضا» (١) وقد اختلفت الآراء فى طبيعة هذه المبالغ هل تعتبر عقوبة أو تعويضا مدنيا .

فالمحاكم الفرنسية تعتبر هذه المبالغ ذات صفة مختلطة ، فهى عقوبة من جهة ، وتعويض من جهة أخرى مع غلبة صفة التعويض المدنى عليها ، وإلى هذا ذهبت محكمة النقض الفرنسية فى عدة أحكام لها (٢) ويؤيد هذا الرأى بعض الفقهاء الفرنسيين إذ يرون أن هذه المبالغ لا يمكن اعتبارها عقوبة أحيانا . وتعويضا مدنيا أحيانا أخرى ، وأن الأصح أنها ذات صفة مختلطة (٣) .

---

(١) كانت م ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تنص قبل تعديلها بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على ما يأتى : «يعاقب على كل مخالفة لأحكام المواد . . . من هذا القانون بغرامة لا تزيد على ألفى قرش وبزيادة ما لم يدفع من الضريبة بمقدار لا يقل عن ٢٥ ٪ منه ولا يزيد على ثلاثة أمثاله ...» ثم أصبح نصها بعد التعديل المشار إليه كالآتى : «مع مراعاة ما نصت عليه المادة ٣٢ من قانون العقوبات يعاقب على كل مخالفة لأحكام المواد ... من هذا القانون بغرامة لا تزيد على ألفى قرش ويقضى بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة .. ثم عدلت بعد ذلك بمقتضى القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ إلى النص المبين فى المتن والذى احتفظ فيه المشرع بلفظ «تعويض» .

(2) Sirey, 1864,I, 179 et 1923, 1,62 Cass civ.3 -1-1923, Dalloz Per. 1925, I, 132; Cass.crim. 16 - 7 - 1927, Dalloz Per., 1928, I,77 et 10-1-1947, Dalloz 1947,251.

(3) André Henri, Dalloz, 1928, 1 188, Waline,Nature=

ويعتبر فريق آخر من الفقهاء الفرنسيين زيادة الضريبة ، والغرامات المالية بوجه عام ، عقوبة جنائية (١)

أما محكمة النقض المصرية فترى أن هذه المبالغ خليط من التعويض والعقوبة وتتبع فى ذلك ماذهبت إليه محكمة النقض الفرنسية ، غير أنها تغلب فيهما معنى العقوبة على معنى التعويض (٢). وقد جاء فى حكم لها (٣) أن قضاءها جرى على اعتبار هذه المبالغ « عقوبة تنطوى على عنصر التعويض» ، ورتبت على ذلك أنه «لايجوز الحكم بها إلا من محكمة جنائية ، وأن الحكم بها حتمى ، تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها بغير طلب من الخزانة أو تدخل منها فى الدعوى ، ودون أن يتوقف ذلك على تحقق وقوع ضرر عليها ، وأنه لايجوز للادارة الضريبية الادعاء مدنيا بطلب توقيعها ، لأن طلب الحكم بها حق للنيابة العامة وحدها ، وهى التى تقوم بتحصيلها وفقا للقواعد الخاصة بتحصيل المبالغ المستحقة لخزانة الدولة ، فإن اخطأت المحكمة بعدم الحكم بها كان للنيابة العامة وحدها سلطة الطعن فى الحكم ، وأنه لايجوز الحكم بوقف تنفيذها ، لأن فكرة وقف التنفيذ لاتتلاءم مع الطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية » .

وقد أعتبر البعض أن وصف المشرع هذه المبالغ بأنها تعويض (بالتعديل الذى أدخله القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على المادة ٨٥ السابق ذكره) قد حسم الخلاف فى مصر ، ولا نعتقد ذلك لأن المشرع لايملك تغيير طبيعة الأشياء بتغيير

= juridique des pénalités fiscales, Rev. de Sc. et de lég. fin. 1949, p. 16.

(1) Jèze, Cours de Finances Publiques, Paris. 1937, p. 157.

(٢) نقض جنائى : ١٢ مايو سنة ١٩٤١ و ١١ مارس و ٢٠ أكتوبر سنة ١٩٤٧ و ٢٠ ابريل و ١٨ مايو سنة ١٩٤٨ و ١٩ مارس سنة ١٩٥١ و ١١ مارس ١٩٥٢ و ٥ يونيه سنة ١٩٥٦ .

(٣) نقض جنائى ١٩٦٣/٣/٢٦ ، الطعن رقم ٢٦٤٢ لسنة ٣٢ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض الجزائية السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٢٤٩ .

أسبابها فقط ، فطبيعة التعويض أن يتحدد بالضرر الذى يلحق المضرور ، فإذا طبق هذا المبدأ على الخزانة العامة لوجب ألا يزيد التعويض على مالم يدفع من الضريبة وفوائد التأخير من يوم استحقاقه إلى يوم سداده (١) .

٦١٢ — ويترتب على صفة العقوبة الجنائية التى لتلك المبالغ عدة نتائج : من ذلك أنه يحكم بها لمجرد مخالفة القانون ، دون حاجة للبحث فيما أصاب الخزانة العامة من ضرر ، وأنها لا تطبق بطريق القياس ، إذ لا عقوبة بغير نص صريح ، وأنه يتحتم على المحكمة الحكم بها من تلقاء نفسها (٢) ، وأنه يجوز الالتجاء إلى الإكراه البدنى لتحصيلها ، إذا تعذر تحصيلها طوعا أو بالطرق الإدارية (٣) .

٦١٣ — غير أن تلك المبالغ تختلف عن الغرامات العادية ، إذ قد يحكم بها على الأشخاص المعنوية ، ومبدأ شخصية العقوبة لا يعمل به هنا ، ولا تطبق قاعدة القانون الأصلح للمتهم ، ولا يمتد بمبدأ عدم جواز التصالح فى العقوبات ، ولا تطبق قاعدة عدم جواز تعدد العقوبات ولا قاعدة الالتجاء إلى الأعذار المخففة ، ولا يجوز الحكم بوقف تنفيذها .

٦١٤ — ويرى البعض أنها « جزاءات ضريبية » قائمة على أسس ضريبية بحتة ، تقررت بقصد حماية حقوق الخزانة العامة ، وتحقيق دخول إيرادات الضريبة كاملة وفى مواعيدها المحددة وهو ما يبرر ما ذهب إليه المشرع من تخويل مصلحة

---

(١) وقد جاء فى حكم محكمة النقض بتاريخ ١٩ مارس سنة ١٩٥٩ المشار إليه فى الهامش (٢) بالصفحة السابقة : « أنه لا يغير من ذلك (من معنى العقوبة) أن القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ وصف ما يجب القضاء به علاوة على الغرامة أو الحبس المنصوص عليهما فى المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأنه « تعويض » لأنه جزاء يلازم الغرامة أو الحبس يتضمن معنى التعويض وإن غلب عليه معنى العقوبة » .

(٢) أنظر حكم لمحكمة النقض (جنائى) بتاريخ ١٩٥٠/٦/١٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة الأولى ، ص ٧٨٦ .

(٣) منشور النائب العام لدى المحاكم الوطنية ، ٧٦ — ١٩٤٠ ، وكتابه الدورى رقم ١٨ — ١٩٤١ ، ١٠٨ — ١٩٤٦ .

الضرائب حق التصالح فيها ، ومن أنها تصبح حقا مكتسبا للخزانة العامة ، دون أن يؤثر فى ذلك صدور قانون لاحق يلغيها ، أو يخفف منها ، وأنها تؤخذ ممن بلغ سن الرشد وممن لم يبلغه على حد سواء ، وتحصل من الورثة، وكل ذلك يرجع الى ما لها من صفة التعويض .وأنه يقضى بها مع الغرامة ، ويحكم بها القاضى من تلقاء نفسه ، وتحصل بطريق الإكراه البدنى ، وأنه لا يجوز إرجاء الوفاء بها ، أو وقف تنفيذها ويرجع هذا إلى أنها مقررة لصالح الخزانة العامة لتزويدها بالأموال .

القسم الثانى

الضريبة العامة على الايراد

القسم الثانى

الضريبة العامة على الايراد

المبحث الأول

تعريف الضريبة وخصائصها

٦١٥ — **تعريف الضريبة** : الضريبة العامة على الإيراد ضريبة مباشرة على صافى الإيراد الكلى للأشخاص الطبيعيين من جميع المصادر ، وهى ضريبة تكميلية ، شخصية ، سنوية .

٦١٦ — **خصائص الضريبة** : يتضح من هذا التعريف أن الضريبة العامة على الإيراد تتميز بالخصائص الآتية:

أولا — **أنها ضريبة مباشرة عامة** : فهى ضريبة مباشرة لأنها تسرى على عنصر يتميز بالانتظام والاستقرار النسبى وهو الإيراد ، وهى ضريبة عامة لأنها تسرى على مجموع الايرادات التى يحصل عليها الممول من كافة المصادر ، لا على نوع معين من الايرادات كالضرائب النوعية .

ثانيا — **أنها ضريبة على الاشخاص الطبيعيين فقط** : نصت المادة الأولى من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ على أن هذه الضريبة تسرى على صافى الإيراد الكلى للأشخاص الطبيعيين ، وبذلك لا تسرى على الأشخاص المعنوية كالشركات .

ثالثا — **أنها ضريبة تكميلية** : فهى لا تحل محل الضرائب النوعية المفروضة على فروع الدخل المختلفة كما هو الحال فى بعض الدول كالولايات المتحدة وانجلترا ، ولكنها تسرى إلى جانب الضرائب النوعية ، فهى ضريبة فوق الضرائب المختلفة السابقة . وبذلك يخضع كل دخل لضريبتين : الضريبة النوعية الخاصة به والضريبة

العامة . فهناك ازدواج ضريبي قصد به المشرع تصحيح عيب الضرائب النوعية، وتحقيق العدالة الضريبية بالتسوية بين المكلفين حسب مراكزهم المالية، لأن المقدرة التكليفية الحقيقية لكل ممول لا تتضح إلا بعد ضم جميع أنواع الدخول التي يحصل عليها بعضها إلى بعض .

رابعا — أنها ضريبة شخصية : بل هي الضريبة الشخصية المثلى ، إذ أنها تأخذ في الاعتبار جميع العوامل التي تحقق شخصية الضريبة : (ا) — فيعفى من أدائها كل ممول لا يتجاوز مجموع إيراداته ألف جنيه سنويا ، باعتبار هذا المبلغ الحد الأدنى للدخل اللازم للمعيشة . ولا تسرى الضريبة على الألف جنيه الأولى من الدخل لكل ممول تجاوز دخله الألف جنيه ، (ب) — ويخصم لكل ممول من إيراده السنوى الكلى خمسون جنيها نظير كل ولد من أولاده الذين يعولهم وزوجه على ألا يتجاوز مجموع ما يخصم للأعباء العائلية للممول مائتى جنيه ، وبشرط ألا يجاوز صافى الإيراد الكلى ألفى جنيه ، (ج) — وتسرى الضريبة على الإيراد الكلى الصافى بعد خصم التكاليف وبعض مبالغ أخرى على ما سنرى فى موضعه ، (د) — وسعر الضريبة تصاعدى بالشرائح ، يتراوح حاليا بين ٨ ٪ على الشريحة الثانية من الدخل وهى التى تزيد على ألف جنيه إلى ١٥٠٠ جنيه (إذ أن الشريحة الأولى التى لا تزيد على ألف جنيه معفاة كما رأينا)، و ٩٠ ٪ على الشريحة الثانية عشرة (وهى التى تجاوز العشرة آلاف جنيه) .

على أن المشرع المصرى لم يميز بين الدخول المختلفة حسب مصادرها واخضعها كلها لسعر واحد .

خامسا — أنها ضريبة سنوية : فهى لا تسرى على كل إيراد بمجرد تحققه ، ولكنها تسرى على مجموع الإيرادات التى حققها الممول أثناء سنة كاملة ، فقد نص القانون على أن الضريبة تستحق فى أول يناير من كل سنة ، على المجموع

الكلى للايراد السنوى الصافى الذى حصل عليه الممول خلال السنة السابقة. وسنة هذه الضريبة هى السنة الميلادية التى تبدأ فى أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر ، ولا يجوز للممول اختيار سنة أخرى للمحاسبة ، وهى فى هذا تشبه الضريبة على الأرباح غير التجارية ، وتختلف عن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

على أن المشرع أجاز فرض الضريبة استثناء على مجموع الإيرادات الخاصة بجزء من السنة فى حالة وفاة الممول ، وحالة انقطاع توطن الأجنبى بمصر ، كما سنرى فى موضعه .

سادسا — أنها تجمع بين مبدأ التبعية السياسية والاجتماعية والاقتصادية :

فهى تسرى على جميع المصريين أيا كان محل إقامتهم ، وتسرى على الأجانب المتوطنين فى مصر حتى ولو كانت إيراداتهم ناتجة من مصادر خارج مصر، وتسرى أيضا على الأجانب غير المتوطنين فى مصر عن إيراداتهم التى تنتجت فى مصر.

٦١٧ — القوانين المنظمة للضريبة العامة : فرضت هذه الضريبة ، كما سبق القول (١) ، بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ الذى عدل فيما بعد عدة مرات (٢) ، وهو مقسم إلى عشرة فصول : الفصل الأول : الخاضعون للضريبة

---

(١) راجع الفقرة ٥٥ ، ص ٤٦ وما بعدها ، فيما سبق .

(٢) نشر القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بالوقائع المصرية ، العدد ١٠٣ بتاريخ ٨ أغسطس سنة ١٩٤٩ — وعدل بمقتضى القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١، والمرسوم بقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٢ ، والقوانين رقم ٢١٢ و ٢٥٤ و ٤٢٤ لسنة ١٩٥٣ ورقم ٢١ لسنة ١٩٥٤ و ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ ، والقرارات بقوانين : رقم ٢٤٣ لسنة ١٩٥٩ ، ورقم ٢٠٠ لسنة ١٩٦٠ ورقم ١١٥ لسنة ١٩٦١ .

أما اللائحة التنفيذية للقانون فقد صدرت أولا بقرار وزارى رقم ٧٨ لسنة ١٩٤٩ . ولكنها ألغيت وحلت محلها لائحة جديدة صدرت بالقرار الوزارى رقم ٤١ لسنة ١٩٥٢ الذى عدل فيما بعد بالقرارات الوزارية رقم ١١٨ لسنة ١٩٥٣ و ٤٣ و ١٢٩ لسنة ١٩٥٥ و ٤٠ لسنة ١٩٥٦ و ١٢١ لسنة ١٩٥٨.

(م ١ — ٣) ، الفصل الثانى : الإعفاء من الضريبة (م ٤) ، الفصل الثالث : محل ربط الضريبة (م ٥) ، الفصل الرابع : الإيراد الخاضع للضريبة (م ٦ — ٨) ، الفصل الخامس : الخصم للأعباء العائلية (م ٩ — ١٠) ، الفصل السادس : سعر الضريبة (م ١١) ، الفصل السابع : الإقرار بالإيرادات الخاضعة للضريبة (م ١٢ — ١٦) ، الفصل الثامن : دفع الضريبة وفحص الإقرارات (م ١٧ — ٢٠) ، الفصل التاسع : الجزاءات (م ٢١ — ٢٢) ، الفصل العاشر : أحكام عامة (م ٢٣ — ٢٦) .

وسندرس فيما يلى أهم أحكام هذه الضريبة بالترتيب الآتى : (ا) ـ الأشخاص الذين تسرى هذه الضريبة على إيراداتهم ، والأشخاص المعفون منها ، (ب) ـ وعاء الضريبة : الإيرادات التى تدخل فيه : والمبالغ التى تخصم منه ، (ج) ـ سعر الضريبة ، (د) ـ الواقعة المنشئة للضريبة وإجراءات ربطها وتحصيلها ، (هـ) ـ وسائل مكافحة التهرب منها ، وغير ذلك من الأحكام .

المبحث الثانى
الأشخاص الخاضعون للضريبة والمعفون منها

المطلب الأول
الأشخاص الخاضعون للضريبة

٦١٨ — تنص المادة الأولى من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ على أن :
« تفرض ضريبة عامة على الإيراد وتسرى على صافى الإيراد الكلى للأشخاص الطبيعيين المصريين أياً كان موطنهم والأجانب المتوطنين فى المملكة المصرية حتى لو كانت ايراداتهم ناتجة من مصادر خارج مصر ، أما الأجانب غير المتوطنين فى مصر فلا يخضعون للضريبة إلا على ذلك الجزء من الإيراد الذى تنتج فى المملكة المصرية » .

هذا النص مأخوذ عن تشريع الولايات المتحدة الأمريكية مع تحديد مدلول

بعض عباراته طبقاً للقانونين الفرنسى والبلجيكى ، ويتضح منه أن الأشخاص الخاضعين للضريبة هم المصريون إطلاقا ، والأجانب بشروط معينة .

٦١٩ — **المصريون** : وهم يخضعون للضريبة لمجرد تبعيتهم السياسية لمصر أيا كان محل توطنهم ومصدر إيرادهم . بهذا تسرى الضريبة على المصريين المقيمين فى الخارج وعلى الإيرادات التى تأتى للمصريين من الخارج .

غير أن القانون لم يبين المحل الذى تربط فيه الضريبة على المصرى المقيم فى الخارج ، والذى ليس له فى مصر مصالح رئيسية ، مما يجعل فرض الضريبة على إيرادته نظريا أكثر منه عمليا .

٦٢٠ — **الأجانب** : أما الأجانب فقد قسمهم القانون إلى قسمين :

(الأول) — **الأجانب المتوطنون** فى مصر ، وهؤلاء تسرى الضريبة على صافى إيرادهم الكلى أيا كان مصدره ، حكمهم فى ذلك حكم المصريين سواء بسواء .

وقد بين القانون فى مادته الثانية متى يعتبر الأجنبى متوطنا فى مصر ، فقد جاء بها : « يعتبر الأجنبى متوطنا فى مصر : (١) إذا اتخذ المملكة المصرية محلا لإقامته الرئيسية ، (٢) أو إذا كانت مصالحه الرئيسية فى المملكة المصرية » ، والمقصود بالإقامة الرئيسية أن تكون للممول الأجنبى نية حقيقية للاقامة فى مصر مهما كانت أوضاع هذه الإقامة ، وتقدير ذلك متروك للقضاء[1] ، ولا فرق

(١) وجود الإقامة الرئيسية أو المصالح الرئيسية للأجنبى فى مصر مسألة موضوعية ، تتلمس دلائلها من ظروف الحال ، ومن الموازنة بين إقامة صاحب الشأن فى مصر أو مصالحه فيها ، وبين إقامته فى البلاد الأخرى أو مصالحه فيها . فيمكن مثلا اعتبار الأجنبى متوطنا فى مصر ، فى مفهوم المادة ٢ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، إذا اتخذها مقرا لسكنه أو لعمله ، أو كانت مصالحه فى البلاد الأخرى أقل أهمية من مصالحه فى مصر ، حتى ولو قصرت مدة وجوده بمصر ، أو تعددت أسفاره إلى البلاد الأخرى ، لأغراض تتعلق بعمله ، ولو للاشراف على أعمال أخرى أو لغير ذلك من الأسباب ، متى كان سفره مقترنا بنية العودة إلى مصر . وقد عرضت للبحث فى العمل بعض حالات نذكر إثنتين منها لتوضيح المعنى السابق :

بين الإقامة الرئيسية المنصوص عليها هنا والإقامة العادية المنصوص عليها فى المادة الرابعة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فيما يتعلق بالضريبة على إيراد القيم المنقولة (١).

(الثانى) — **الأجانب غير المتوطنين فى مصر**، وهم لا يخضعون للضريبة

=(الأولى) حالة أجنبى يعمل مراسلا فى مصر والشرق الأوسط لجريدة أجنبية ، ويتخذ من مصر مكانا لمزاولة عمله ، وللاقامة فيه هو وزوجته وأولاده ، ويغادرها إلى غيرها من بلاد الشرق لمدد مختلفة ، يقيم فى مصر نصف السنة تقريبـا ، ويقضى باقى السنة متجولا فى البلاد المذكورة ، ويتقاضى مرتبا أسبوعيا ، تودعه له الجريدة التى يعمل بها فى حسابه بالخارج ، ويسحب منه ما يريد عن طريق أحد البنوك فى مصر ، أفتى مجلس الدولة بأن كل الظروف المذكورة تدل على أن هذا الشخص ، اتخذ مصر محلا لإقامته الرئيسية ، وان مصالحه الرئيسية فيها أيضا. ومن ثم فهو يخضع ، من جهة ، للضريبة على المرتبات والأجور (م ٦١/٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) على كل ما تدفعه له الجريدة سواء ما يتركه مودعا فى الخارج ، وما يسحبه منه فى مصر . ويخضع من جهة أخرى ، للضريبة العامة على كل إيراداته ، سواء ما كان منها من مصادر مصرية ، وما كان من مصادر خارجية (م ١ من القـانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) (فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد بمجلس الدولة ، رقم ١٨٣ — ٥٢ — ٢٣٨٩ ، بتاريخ ٤/١٢/١٩٥٥ — وأخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى وأصدرت تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٢ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ لتطبيقها فى الحالات المماثلة) .

(الثانية) حالة أجنبى يعمل مديرا للمركز الإقليمى لإحدى المؤسسات الأجنبية فى مصر ، وتقتضى أعماله الإشراف على مكاتب المؤسسة فى سائر بلاد الشرق الأوسط وإفريقيا . فيسافر إلى هذه البلاد ثم يعود إلى مصر ، ولا يستغرق عمله فى مصر إلا جزءا من السنة ، ويقضى معظم السنة خارج مصر . أفتى مجلس الدولة بأن كل هذه الظروف تدل على وجود مصالحه الرئيسية فى مصر من جهة ، كما تدل على أنها محل إقامته الرئيسية من جهة أخرى ، ولو قصرت مدة وجوده فيها ، إذ أنه يعتبر ، فى غيرها من البلاد ، « مسافرا » حتى يعود إليها ، وليس له مستقر رئيسى فى بلد من البلاد المذكورة يجعل إقامته فى مصر غير رئيسية ، ومن ثم فهو يخضع ، من جهة ، لضريبة المرتبات والأجور على كل ما يدفع إليه من مرتبات وما فى حكمها (م ٦١/٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩) ، كما تسرى ، من جهة أخرى ، الضريبة العامة على جميع إيراداته الناتجة من مصادر مصرية أو خارجية (م ١ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) ، فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد بمجلس الدولة بتاريخ ٢٤/١١/١٩٥٥ — وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى ، التعليمات التفسيرية السابقة الإشارة إليها) .

(١) راجع الفقرة ٢١٧ ، ص ٢٢١ و ٢٢٢ ، فيما سبق .

إلا على ذلك الجزء من الإيراد الذى نتج فى مصر (١) .

وقد ساير المشرع المصرى فى هذا الحكم التشريعات الانجليزية والأمريكية والبلجيكية والألمانية والإيطالية .

على أن المشرع لم يبين متى يعتبر الإيراد ناتجا فى مصر حتى تسرى عليه الضريبة ، ويمكن القول بأنه يعد كذلك إذا نتج عن مال للأجنبى يستثمره فى مصر ، أو إذا كان فى صورة إيراد لمدى الحياه أو معاش أو مرتب يرسل له من مصر .

٦٢١ — ويلاحظ أن المشرع المصرى فرض الضريبة على دخل كل شخص على حدة ، أخذاً بما هو مقرر فى الشريعة الإسلامية ، وكما هو معمول به فى التشريع الأمريكى ، ولم يجعل الضريبة تسرى على دخل الأسرة فى مجموعها ، كما هو الحال فى بعض الدول ، حيث تسرى الضريبة على إيراد رب الأسرة وإيراد زوجته وأولاده المقيمين معه ، على اعتبار أن الأسرة وحدة اقتصادية يشترك جميع أعضائها فى إنتاج إيرادها (٢) .

---

(١) فالفنانون الأجانب الذين يفدون إلى مصر من وقت لآخر كأفراد فرق التمثيل الأجنبية — حيث يباشرون نشاطهم المهنى لفترات قصيرة قد تستغرق بعض شهور السنة ، ويغادرون بعدها البلاد ، يعتبرون أجانب « غير متوطنين » فى مصر ، إذ أن إقامتهم فيها إقامة عابرة . وعلى هذا لا يخضعون للضريبة فى مصر إلا على ذلك الجزء من الإيراد الذى نتج فى مصر ، طبقا لحكم المادة الأولى من القانون (راجع تعليمات تفسيرية رقم ٣ للمادة الأولى من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب ، بتاريخ ١٩٥٦/٢/٦) .

(٢) كان المشروع الأصلى للقانون الذى أعدته الحكومة يفرض الضريبة على دخل رب الأسرة مضافا إليه دخل زوجته وأولادة المقيمين معه ، ولكن لجنة الشئون المالية بمجلس النواب عدلته بالاتفاق مع وزارة المالية ، وفصلت بين دخل رب الأسرة وبين دخل زوجته وأولاده ، « أخذاً بما هو مقرر بالشريعة الغراء ، وكما هو معمول به فى التشريع الأمريكى » على ما جاء فى تقريرها إلى مجلس النواب عن مشروع القانون ، كما سبق أن ذكرنا (ص ٤٨ فيما سبق) على أن القانون الأمريكى يسمح للزوج والزوجة بأن يقدما معا اقرارا واحدا مشتركا إلا فى بعض حالات معينة .

المطلب الثانى

الأشخاص المعفون من الضريبة

٦٢٢ — تنص المادة ٤ من القانون على أن : « يعفى من الضريبة :

(١) الأشخاص الذين لايتجاوز مجموع إيراداتهم ١٠٠٠ جنيه مصرى سنويا مضافا إليها عند الاقتضاء مبلغ الإعفاء المصرح به للأعباء العائلية المنصوص عليه فى المادة التاسعة .

(٢) السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل . وفى حدود تلك المعاملة .

(٣) الفنيون والخبراء الأجانب المتوطنون فى مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة المصرية أو احدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد ، بالنسبة لإيراداتهم الناتجة من مصادر خارج مصر » .

وقد أراد المشرع من الإعفاء الأول أن يترك للممول حداً أدنى من الإيراد يكفى لمعيشته ، والمقصود بالألف جنيه أن تكون إيرادا صافيا للممول ، وعلى ذلك يبدأ بطرح التكاليف والخصوم التى أجاز القانون خصمها من الإيراد الإجمالى ، فاذا لم يتجاوز الباقى حد الألف جنيه أعفى من الضريبة (١) .

---

(١) أختير مبلغ الألف جنيه ، كما جاء فى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب للأسباب الآتية :

(أولا) اعتباراً لحالة الغلاء وارتفاع الأسعار أصبح الإيراد السنوى المقدر بألف جنيه يتناسب وتكاليف الحياة فى الوقت الحاضر ، وقد يكون اقتطاع جزء من هذا الدخل يتضمن عبئا كبيرا على الممول .

(ثانيا) أن هذه الضريبة جديدة تفرض لأول مرة فى مصر ولم يألفها الجمهور بعد فمن المصلحة أن تعفى منها الدخول المتوسطة ولو فى الفترة الأولى حتى تستقر قواعدها وتتوطد أحكامها.

(ثالثا) تسهيل مهمة مصلحة الضرائب لتستجمع البيانات والإحصائيات الخاصة بالممولين ، ولا شك أنه كلما ارتفع نصاب الإعفاء كانت مهمتها أيسر وأحكم » . =

كذلك يراعى أن إعفاء الألف جنيه إنما هو إعفاء عن سنة كاملة ، فاذا حوسب الممول عن مدة أقل من السنة ، كما فى حالة انقطاع التوطن بمصر أو الوفاة ، تمتع بالإعفاء بنسبة المدة التى يحاسب عنها (١) .

أما إعفاء السفراء ومن إليهم فما جرى به العرف الدولى ، ويشترط لتطبيقه المعاملة بالمثل ، ويكون فى حدود تلك المعاملة ، ولا يشمل غير الأجانب من هؤلاء الممثلين (٢) .

= وقد كان مشروع الحكومة يجعل نصاب الإعفاء ثلثمائة جنيه سنوياً. وقد اقترحت الحكومة مؤخرا تخفيض حد الإعفاء بجعله خمسمائة جنيه ، ولكن الرأى انتهى إلى بقائه كما هو مراعاة للظروف الاقتصادية .

(١) راجع الهامش رقم (٢) ، للفقرة ٦٤٣ ، فيما يلى .

(٢) لفظ « الأجانب » لم يكن واردا فى مشروع الحكومة كما قدم للبرلمان ، وقد أضافته لجنة الشئون المالية بمجلس النواب ، استبعادا لأى لبس . ويتطلب تحقق شرط المعاملة بالمثل أن يكون بالدولة الأجنبية ضريبة عامة على الدخل ، مماثلة للضريبة المقررة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، أو أية ضريبة شخصية تقوم مقامها ، كالضريبة الموحدة فى انجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية. وأن يسمح قانونها بإعفاء رجال السلكين السياسى والقنصلى المصريين من هذه الضريبة . ويلاحظ أن الإعفاء قاصر على الممثلين السياسيين والقنصليين دون أفراد أسرهم كالزوجة والأولاد ، وأفراد حاشياتهم ، كالخدم الخصوصيين ، ودون غيرهم من الأشخاص أو الموظفين الآخرين . وأنه قاصر أيضا على ما يتقاضاه الممثل السياسى أو القنصلى من مرتبات وما فى حكمها ومكافآت مقابل عمله السياسى أو القنصلى ، دون غيرها من الإيرادات الأخرى ، وأنه يتم بين النظراء من الجانبين المصرى والأجنبى . والمعول عليه فى تحديد النظراء هو النوع وليس العدد ، ولا عبرة بمسميات الوظائف وإنما العبرة بنوع الوظيفة طبقا للتشريع المصرى وما يقابلها فى التشريع الأجنبى. وقد بين قانون نظام السلكين الدبلوماسى والقنصلى الصادر بالقانون رقم ١٦٦ لسنة ١٩٥٤ ، والقوانين المعدلة له ، موظفى السلكين السياسى والقنصلى وهم : السفراء ، الوزراء المفوضون ، المندوبون فوق العادة ، القائمون بالأعمال ، المستشارون ، السكرتاريون ، الملحقون السياسيون ، والموظفون المنتدبون من الوزارات لشغل وظائف مستشارين أو سكرتارين أو ملحقين فنيين ببعثات التمثيل السياسى ويتقاضون المرتبات الإضافية وبدل التمثيل والمبالغ الأخرى المخصصة للوظائف التى يشغلونها طبقا لحكم المادة ٥٤ من القانون رقم ١٦٦ لسنة ١٩٥٤ المشار إليه ، ومن هذا القبيل: الملحقون الحربيون والجويون والتجاريون والماليون والصحفيون والطبيون والزراعيون والثقافيون والعماليون . هذا فيما يتعلق بالممثلين السياسيين ، أما الممثلون القنصليون فيشملون: القناصل العامين ، القناصل ، نواب القناصل ، سكرتيرى القنصليات ، القناصل الفخريين إذا قررت لهم مكافآت .

=

أما إعفاء الفنيين والخبراء الأجانب فقد أضيف إلى المادة الرابعة بمقتضى القانون رقم ٤٢٤ لسنة ١٩٥٣ ، وقصد به تشجيع الفنيين والخبراء الأجانب على القدوم إلى مصر والبقاء فيها حتى تفيد من وجودهم فى مشروعات التنمية الاقتصادية لخلق صناعات جديدة ، أو للنهوض بالصناعات القائمة ورفع مستواها وزيادة الانتاج ، ولا يشمل الإعفاء بالنسبة لهم إلا إيراداتهم من مصادر خارج مصر ، أما إيراداتهم من مصر فتخضع للضريبة .

٦٢٣ — تلك هى الإعفاءات التى نص عليها القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والقوانين المعدلة له ، وهناك إعفاءات أخرى نصت عليها قوانين خاصة أو تقررت بمقتضى اتفاقات دولية عقدتها الحكومة المصرية ، وقد ذكرناها عند الكلام على الإعفاء من ضريبة المرتبات والأجور (١) ، ونضيف إليها هنا : إعفاء رؤساء المكاتب التجارية التابعة لألمانيا الديمقراطية ، وكوريا الشمالية ، وفيتنام الديمقراطية ، ونوابهم وأعضائها ، من الضريبة العامة بالنسبة إلى المرتبات والأجور والتعويضات وما يلحق بها ، التى تمنحها لهم حكوماتهم بشرط المعاملة بالمثل (القرار بقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٦٢ م ٣ (٣، و ٦) .

= ويجرى تبادل الاعفاء بيننا وبين الدول الآتية : اتحاد جنوب افريقيا ، الأرجنتين ، أسبانيا ، أفغانستان ، إيران ، إيطاليا ، الباكستان ، البرازيل ، البرتغال ، بلجيكا ، بلغاريا ، بنما ، بولونيا ، تركيا ، تشيكوسلوفاكيا ، الدانمرك ، رومانيا ، سوريا ، السويد ، سويسرا ، شيلى ، العراق ، الفاتيكان ، فرنسا ، فنلندا ، كندا ، لبنان ، ليبيا ، المجر ، المملكة الأردنية الهاشمية ، المملكة العربية السعودية ، المملكة المتحدة ، النرويج ، الهند ، الولايات المتحدة الأمريكية ، اليابان ، يوغوسلافيا ، اليونان .

والإعفاء لا يحتاج إلى قرار جمهورى أو قرار وزارى لأنه مقرر بمقتضى القانون متى ثبت شرط المعاملة بالمثل . (راجع تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٤ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

(١) راجع الفقرة ٤٩٠ وما بعدها ، ص ٥٤٤ وما بعدها ، فيما سبق .

المبحث الثالث

وعاء الضريبة

ندرس فيما يلى الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة ، ثم المبالغ التى تخصم منه .

المطلب الاول

الإيرادات التى تدخل فى وعاء الضريبة

٦٢٤ — تنص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون ، بعد تعديلها بمقتضى القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ على أن : « تسرى الضريبة على المجموع الكلى للايراد السنوى الصافى الذى حصل عليه الممول خلال السنة السابقة » فشرط سريان الضريبة العامة هو حصول الممول على إيراد سنوى صاف يجاوز حد الإعفاء . ويتحقق ذلك بالحصول على الإيراد نقدا أو بقيده لحسابه بحيث يتسنى له استخدامه كما يشاء (١) .

(١) قد يعترض تطبيق هذه القاعدة بعض الصعوبات العملية ، من ذلك أنه ولو أن الأصل وجوب مراعاة الأحكام الخاصة بنقل الملكية ، إلا أن هذا لا يمنع فى بعض الأحوال من مراعاة الظروف التى تطرأ على ملكية العقار ، وتجعل إيراده من حق غير صاحب التكليف ، كما لو انتقلت ملكية عقار بطريق الأرث مع استمرار التكليف باسم المورث ، فى هذه الحالة يحسب على الوارث إيراد نصيبه الشرعى فى العقار ، مالم يطرأ على هذا النصيب تغيير جدى . وكما لو باع الممول بعض عقاراته المكلفة باسمه إلى آخرين بعقود عرفية لم يتم تسجيلها بعد ، أو لم يتم نقل التكليف باسم المشترين، فهل يدخل إيراد هذه العقارات فى وعاء الضريبة العامة على الإيراد بالنسبة للبائع ، أم بالنسبة المشترى ؟ إذا اتضح بما لا يقبل الشك (وقد يكتفى فى ذلك باقرار من صاحب التكليف الأصلى) ، أن المشترى هو الذى يستولى على إيراد العقار رغم عدم شهر البيع أو نقل التكليف ، فان إيراد العقار لا تسرى عليه الضريبة العامة بالنسبة للبائع ، وتسرى عليه بالنسبة للمشترى . وينبغى فحص ظروف وملابسات كل حالة للتأكد من جديتها وواقعيتها ومن أنها لا تنطوى على شىء من التحايل للتهرب من الضريبة كلها أو بعضها ، ببيوع أو تصرفات صورية، لا يقصد منها سوى تفتيت الإيراد . (فى هذا المعنى : فتوى لمجلس الدولة ، =

٦٢٥ — والضريبة العامة على الايراد ضريبة سنوية ، وسنتها هى السنة الميلادية ، التى تبدأ فى أول يناير ، وتنتهى فى ٣١ ديسمبر . وهى تستحق فى أول يناير من السنة التالية ، وتستحق كذلك بوفاة الممول ، أو بانقطاع توطنه بمصر (م ٣) ، كما سبق أن ذكرنا .

§ ١ — الايرادات الخاضعة للضريبة

٦٢٦ — بينت م ٢/٦ من القانون الإيرادات التى تدخل فى وعاء هذه الضريبة ، فقد جاء بها . « ويتحدد هذا الإيراد من واقع ماينتج من العقارات ورؤوس الأموال المنقولة بما فى ذلك الاستحقاق فى الوقف وحق الانتفاع (١) ومن المهن ومن المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والأتعاب والمعاشات والإيرادات المرتبة مدى الحياة » .

ويعبر البعض عن ذلك بقولهم إن وعاء الضريبة العامة على الإيراد يتكون من مجموع أوعية الضرائب النوعية ، فكل إيراد لا يخضع لضريبة

= إدارة الرأى لوزارة المالية ، رقم١٨٢ ـ٢ ـ٥٢ ـ٤٤١ (٢٠٢٣) بتاريخ ١٩٥١/٨/١٨ ومنشور رقم٦ بتاريخ ١٩٥١/٨/٢٢ ، وتعليمات تفسيرية رقم٣ للمادة ٦ من القانون رقم٩٩ لسنة١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب ــ ومحكمة طنطا الابتدائية١٩٦٣/٣/٢١ ، فى القضية رقم٢٣٨ لسنة ١٩٦٠ تجارى كلى ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٨٥٠) . وحكم بأنه إذا كان الممول لم يضع يده على أطيان متنازع عليها ، وبالتالى لم يقبض من إيرادها شيئا فان الشرط الأساسى لاستحقاق الضريبة يكون منتفيا ، ولو كان الممول قد عين حارسا على هذه الأطيان ، ذلك أن يد الحارس يد أمينة على الملك الذى فى حراسته ، لا يستطيع التصرف فيه إلا فى الحدود التى رسمها له الحكم ، وبذلك لا يكون الإيراد تحت تصرفه بالمعنى الضريبى المقصود منه أن يكون له تخصيص هذا المال التخصيص الذى يراه (محكمة استئناف القاهرة ، ١٩٦٣/٥/٣٠ ، فى الاستئناف رقم٣٥٠ لسنة٧٩ قضائية ، المجموعة الرسمية ، السنة٦١ (١٩٦٤) ص ٦١٩) .

(١) أضيفت عبارة : « بما فى ذلك الاستحقاق فى الوقف وحق الانتفاع » إلى نص م ٦ بمقتضى القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ وقد أوضح القانون رقم ٢١٢ لسنة ١٩٥٣ أن هذا الحكم يعمل به من تاريخ العمل بالقانون رقم٩٩ لسنة١٩٤٩ أى من بدء تطبيق الضريبة العامة.

نوعية لاتسرى عليه الضريبة العامة. على أن هذا القول ليس صحيحا على إطلاقه، فنص المادة الأولى من القانون يبيح سريان الضريبة العامة على الأرباح التجارية والصناعية التى يحققها الممول من منشأة يستغلها فى الخارج، وهى أرباح لاتخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (تطبيقاً لمبدأ إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية).

وعلى ذلك فالأصح أن يقال بوجه عام إن كل إيراد لايخضع لضريبة نوعية، أولا يكون قابلا للخضوع لضريبة نوعية لو أنه نتج فى مصر، لا يدخل فى وعاء الضريبة العامة. وبناء على ذلك يدخل فى وعاء الضريبة العامة على الإيراد: إيراد الأراضى الزراعية، وإيراد العقارات المبنية وإيراد رؤوس الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية، حتى ولو كانت مستمدة من منشأه يستغلها الممول فى الخارج، والمرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة والاستحقاق فى الوقف وحق الانتفاع وأرباح المهن غير التجارية، حتى ولو كانت مستمدة من عمل الممول فى الخارج ولم تكن خاضعة للضريبة النوعية المصرية.

ولكن لايدخل فى وعاء الضريبة العامة أرباح الاستغلال الزراعى المستمدة من الخارج لأنها لا تخضع لضريبة نوعية فى مصر، لو أنها تحققت فى مصر ولا أرباح اليانصيب أو الهبات وما إليها، كالربح الناتج من بيع عقار (إلا إذا اتخذ الممول بيع العقارات مهنة له)، إذ لا تخضع كل هذه الإيرادات لضريبة نوعية ما.

ويعتمد من يرى أن الضريبة العامة لا تسرى إلا على الإيرادات التى سبق سريان ضريبة نوعية عليها، على المادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ذاتها، القاضية بأن الإيرادات التى تخضع للضريبة العامة تحدد طبقا للقواعد المقررة فى قوانين الضرائب النوعية الخاصة بها. وقد أقرت الجمعية العمومية لمجلس الدولة

هذا الرأى (١) ، واستندت فى ذلك إلى الأعمال التحضيرية للقانون (٢) ، التى أشارت إلى أن الضريبة العامة ضريبة فوق الضرائب النوعية، أى زيادة فى نصيب الضرائب النوعية . كما أخذت به مصلحة الضرائب (٣) ، والقضاء (٤) . بهذا الرأى لا تسرى الضريبة العامة على إيراد لا تسرى عليه ضريبة نوعية أو يكون

---

(١) فتوى الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع رقم ٣٧/١/٥٦ ، بتاريخ ١٩٥٨/٨/٢٦ .

(٢) جاء فى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب أنها: « استعرضت أحكام وعاء الضريبة العامة على الإيراد ، وارتأت حسما لكل خلاف اتباع المبدأ المقرر فى التشريع الإيطالى ، وهو أن يكون وعاء الضريبة العامة هو مجموع أوعية الضرائب النوعية حسب القواعد المقررة لكل ضريبة، بمعنى أن الإيراد المعفى من الضريبة النوعية يعفى من الضريبة العامة وما يخضع للضرائب النوعية يخضع بدوره للضريبة العامة والأخذ بهذا المبدأ يؤدى إلى إيجاد رقابة فعالة على الضريبة العامة من جهة والضرائب النوعية من جهة أخرى (راجع ص ٤٨ فيما سبق) .

(٣) تعليمات تفسيرية رقم١٩ للمادة ٦ من القانون رقم٩٩ لسنة ١٩٤٩، بتاريخ١٨/١١/١٩٥٨ ، وملحقها بتاريخ ٣/٥/١٩٦١ . وكانت مصلحة الضرائب قد اتجهت فى أول الأمر إلى الأخذ بالرأى الآخر ، كما يتضح من تعليماتها التفسيرية رقم ١ للمادة الأولى من القانون ، فقد جاء بها : « لا يشترط لخضوع الإيراد الناتج فى الخارج للضريبة العامة فى مصر أن يكون فى الأصل خاضعا لضريبة نوعية بمصر » . ومن تعليماتها التفسيرية رقم ٢ للمادة نفسها بشأن معاملة موظفى ومستخدمى المؤسسات والبعثات التعليمية الأجنبية فى مصر، فقد ورد بها أن المرتبات التى يتقاضاها هؤلاء الأشخاص ، التى تدفع لهم مباشرة من خزانة حكومة أجنبية أو عن طريق توسيط المعاهد التى يعملون بها تخضع للضريبة العامة على الإيراد ، نظرا لأن هؤلاء الموظفين والمستخدمين يعتبرون فى حكم المتوطنين فى مصر ، كما أن ما يتقاضونه من إيرادات بصفتهم هذه هو نتاج عمل نشأ وتم بأكمله فى مصر ، وأن « الإعفاء المستفاد فى البند (١) من المادة ٦١ من القانون رقم ١٤ لسنة١٩٣٩ لا يمتد اثره بحال من الأحوال إلى الضريبة العامة على الإيراد إلا بالنص الصريح » (التعليمات التفسيرية التى أصدرتها مصلحة الضرائب حتى ديسمبر سنة ١٩٥١ ، القاهرة ، ص ٢٠٩). وجدير بمصلحة الضرائب أن ترفع هاتين الفقرتين من تعليماتها التفسيرية حيث أنهما لا تتمشيان مع الرأى الذى تأخذ به حاليا .

(٤) من ذلك حكم لمحكمة طنطا الابتدائية بتاريخ١٨/١٢/١٩٦٢، فى القضية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٦٠ تجارى كلى ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٤٩٨ ، جاء به : « يتكون وعاء الضريبة العامة على الإيراد من الإيرادات الخاضعة فى نفس الوقت للضرائب النوعية على الايراد بحيث إذا وجد إيراد لا يخضع لضريبة نوعية ، فانه لا يخضع بالتالى للضريبة العامة » .

معفى منها بنص خاص ، كايراد السندات الحكومية ، ومرتبات ومكافآت موظفى الأمانة العامة لجامعة الدول العربية ، وأرباح المعاهد التعليمية . وإيراد المهنة بالنسبة لأصحاب المهن الحرة التى تستلزم مزاولتها الحصول على دبلوم عال، فى السنوات الخمس الأولى من تاريخ حصولهم على الدبلوم . ولا يخضع للضريبة العامة من الإيرادات الناشئة فى الخارج غير إيراد القيم المنقولة الأجنبية . أما غيرها من الإيرادات ، كالمرتبات والأجور المدفوعة من حكومات أجنبية أو هيئات عامة أجنبية ، وكذا الأرباح التجارية والصناعية المحققة فى الخارج فلا تخضع للضريبة العامة .

§ ٢ — كيفية تحديد الايراد الصافى

٦٢٧ — تسرى الضريبة العامة على الإيراد الكلى **الصافى** . لذلك ينبغى ، قبل ضم الإيرادات النوعية بعضها إلى بعض ، خصم تكاليف كل إيراد منه .

والقاعدة أن تحديد كل إيراد من الإيرادات النوعية ، والتكاليف التى تخصم منه ، يكون طبقا للقواعد التى يقررها قانون الضريبة النوعية الخاصة بذلك الإيراد .

ففائض التصفية الذى يحصل عليه الشريك الموصى فى شركة التوصية بالأسهم إذ يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، يخضع بالتالى للضريبة العامة على الايراد (١).

والأرباح التجارية والصناعية التى تدخل فى وعاء الضريبة العامة تشمل ، إلى جانب أرباح الاستغلال ، الأرباح الرأسمالية والأرباح الفرعية أو العرضية (٢)

---

(١) نقض مدنى ٦/٦/١٩٦٢ ، الطعن رقم ١٠٣ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٣ (١٩٦٢) ص ٧٦٠.

(٢) راجع الفقرة ٣٦٦ ص ٤٠٦ ، فيما سبق — وحكم محكمة طنطا الابتدائية ١٨/١٢/١٩٦٢ —

كما يراعى أن تكون مشتملة على نسبة الـ ١٠ ٪ من مجموع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أو إيرادات الأراضى الزراعية أو العقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات المنشأة التجارية ، وهى النسبة التى قضت المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بردها إلى وعاء الأرباح التجارية والصناعية (١) وتخصم منها جميع التكاليف التى أجاز القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار اليه خصمها من الأرباح.

وتحديد أرباح المهن غير التجارية فى السنتين الأوليين لتطبيق الضريبة العامة (سنتى ١٩٤٩ و ١٩٥٠) يكون طبقا للأساس المبين فى المادة ٧٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (٢)

على أن الإيرادات النوعية التى تخضع للضرائب النوعية لا تدخل فى جميع الأحوال فى وعاء الضريبة العامة كما هى ، إذ يجب مراعاة بعض الظروف الخاصة بالضريبة النوعية ، ففى حالة وقف الممول العمل فى منشأته التجارية أو الصناعية أو تنازله عنها لغيره،دون أن يقوم بابلاغ مصلحة الضرائب عن الوقف أوالتنازل فى مدة الستين يوما التى نصت عليها المادة ٥٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، تدفع ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عن سنة كاملة . لكن لا يدخل فى وعاء الضريبة العامة إلا الأرباح حتى يوم الوقف أو التنازل . ذلك أن حكم المادة

= القضية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٦٠ تجارى كلى ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٤٩٨ .

(١) راجع الفقرة ٣٧٤ ، ص ٤١٣ ، فيما سبق — وليس معنى ضم نسبة الـ ١٠ ٪ المشار اليها أن هذه النسبة تخضع للضريبة العامة مرتين ، لأنها ترد الى وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لا على أنها ربح أو إيراد أريد إخضاعه للضريبة مرة أخرى ، وإنما على اعتبار أنها مقابل مصروف سبق أن حمل به وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وخرج منه فى حين أنه يتعلق بأوعية أخرى لها استقلالها وخاضعة لضرائب نوعية أخرى (تعليمات تفسيرية رقم ١٨ المادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

(٢) راجع الفقرة ٥٢٠ ، ص ٥٩٨ ، فيما سبق — وفتوى مجلس الدولة بتاريخ ٢٩/١٢/١٩٤٩ وتعليمات تفسيرية رقم ١١ للمادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، من مصلحة الضرائب.

٥٨/٢ المذكورة لا يمتد أثره إلى الضريبة العامة ، إذ ينطوى على نوع من الجزاء المالى قاصر على الضريبة النوعية ، ولأن الضريبة العامة لاتسرى إلا على الأرباح التى تحققت بالفعل (١).

ومن جهة أخرى استثنى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ من قاعدة أن تحديد كل إيراد نوعى يدخل فى وعاء الضريبة العامة يكون طبقا للقواعد التى يقررها قانون الضريبة النوعية الخاصة بذلك الإيراد ، تحديد إيراد العقارات الزراعية والعقارات المبنية ، ونتكلم عليه فى الفقرة التالية .

٦٢٨ — **تحرير ايراد العقارات** : تنص الفقرة الثالثة من المادة السادسة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (معدلة بالقانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١) على أن يكون تحديد إيراد العقارات مبنية كانت أم زراعية ، على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة المبانى أو ضريبة الأطيان (٢) ، بعد خصم

---

(١) فى هذا المعنى تعليمات تفسيرية رقم ٦ للمادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ لمصلحة الضرائب .

(٢) ينطبق هذا النص سواء أكان الايراد عن ملكية تامة ، أم عن حق انتفاع ، أم عن استحقاق فى وقف (تعليمات تفسيرية رقم ١٣ للمادة ٦ من القانون ، لمصلحة الضرائب) . وسواء أكانت العقارات المبنية مما تخضع لأحكام القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ أم لا (راجع الفقرة ١٥٨ م ، ص ١٤٦ ، فيما سبق) .

وفى حالة واضعى اليد على أطيان زراعية مملوكة للدولة ومباعة لهم بعقود ابتدائية يقدر إيرادهم منها على أساس القيمة الايجارية التى حددتها لجان التقدير ، إذ أن هذه اللجان تقدر القيمة الإيجارية لجميع الأطيان الزراعية ما كان منها مملوكا للافراد ، وما كان منها مملوكا للدولة (راجع الفقرة ٨١ ، ص ٧٧ ، فيما سبق) . هذا فى حالة المحاسبة على أساس الايراد الحكمى ، وليس هناك مايمنع الممول من طلب المحاسبة على أساس الإيراد الفعلى إذا توافرت شروطه

وإذا كان العقار لم تربط عليه الضريبة النوعية ، قدرت قيمته الايجارية وأضيف ٨٠ ٪ منها إلى وعاء الضريبة العامة . على أن من يأخذ بالرأى القائل بأن الضريبة العامة لاتسرى إلا على الإيرادات التى سبق سريان ضريبة نوعية عليها ، لايخضع إيراد مثل هذا العقار للضريبة العامة . فلجنة الشئون المالية بمجلس النواب ترى أنه لامحل لاخضاع إيراد هذا العقار للضريبة العامة ومجلس الدولة أفتى فى ١٩٥١/٥/١٠ بأن إيراد العقارات المبنية المستجدة — إذا وجد — لايدخل

٢٠ ٪ مقابل جميع التكاليف ، فالتحديد هنا على أساس الايراد الحكمى (١) . وهذه النسبة تتمثل فى المصاريف الإدارية والعمومية والصيانة والاستهلاك ،

= فى وعاء الضريبة العامة ، فى الفترة السابقة على بدء سريان ضريبة المبانى المربوطة عليه ، فى حالة تحديد الايراد على الأساس الحكمى ، ومصلحة الضرائب تأخذ بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم ٩ للمادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) .

ملاحظة — رؤى بعد إجراء تقدير القيمة الايجارية للاراضى الزراعية الأخيرة (١٩٥٦ — ١٩٥٨ ، لكى يعمل به إبتداء من أول يناير سنة ١٩٥٩) ان الزيادة فى القيمة الايجارية سيكون لها ، بحكم قانون الاصلاح الزراعى ، أثر فى العلاقة بين مالك الأرض ومستأجرها . ولذلك صدر القرار بقانون رقم ٢١٩ لسنة ١٩٥٨ باستمرار العمل بتقديرات سنة ١٩٤٩ لمدة سنتين تنتهى فى آخر ديسمبر سنة ١٩٦٠ . امتدت بعد ذلك بمقتضى القرارات بقوانين رقم ١٣ و ١٨٦ لسنة ١٩٦١ و ٤ لسنة ١٩٦٣ و ٩١ لسنة ١٩٦٤ ولسنة ١٩٦٥ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٦٥ . ولما كانت المادة ٣٣ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ بالاصلاح الزراعى تنص على أنه لايجوز أن تزيد أجرة الأراضى الزراعية على سبعة أمثال الضريبة الأصلية المربوطة عليها ، ولو زيدت ضريبة الأطيان على أساس القيمة الايجارية التى أعيد تقديرها اعادة عامة اعتبارا من أول سنة ١٩٥٩ أو إعادة خاصة بسبب تنفيذ أعمال ذات نفع عام ، اعتبارا من تاريخ بدء سريان الضريبة المعدلة ، لزادت أجرة الأراضى الزراعية بقدر نسبة سبعة أمثال الزيادة فى الضريبة وحتى لا يثقل كاهل المستأجرين ، نص القرار بقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٦١ بعدم جواز زيادة أجرة الأراضى الزراعية بسبب الزيادة فى ضريبة الأطيان الناتجة عن التقدير الجديد للايجار السنوى إلا بمقدار الزيادة فى الضريبة فقط . وقد استلزم ذلك أن أصدر المشرع القرار بقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٦٢ بعدم الاعتداد بالزيادة الناتجة عن إعادة تقدير الايجار السنوى للاطيان الزراعية وفقاً لأحكام القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، فى تحديد ايراد الأراضى الزراعية الخاضع لضريبة العامة على الايراد ، وفقاً لأحكام القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ولولا هذا القانون لترتب على زيادة القيمة الايجارية طبقاً للتقدير الجديد ، زيادة ايراد الأطيان الزراعية الذى يدخل فى وعاء الضريبة العامة على الايراد بمقدار الفرق بين القيمة الايجارية وفقاً للتقدير القديم والقيمة الايجارية وفقاً للتقدير الجديد فى حين أن هذه الزيادة لن يقابلها زيادة فى صافى الايجار الفعلى الذى يحصل عليه المالك ، إذ أن الزيادة التى سيحصل عليها من المستأجر للأرض سيقابلها الزيادة التى يدفعها فى ضريبة الأطيان المقدرة على أساس التقدير الجديد .

وغنى عن البيان أنه إذا ترتب على إعادة تقدير القيمة الايجارية للاطيان الزراعية تخفيضها فان القيمة الايجارية المخفضة هى التى تتخذ أساسا عند تحديد ايراد الأطيان الزراعية الخاضع للضريبة العامة على الايراد .

أما الأراضى التى تصبح صالحة للزراعة بعد عملية توزيع الضرائب ، وتقدر لها قيمة ايجارية وفقاً لأحكام المادة ٤ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ ، فان هذه القيمة هى التى تتخذ أساسا لتحديد ايرادات الأطيان الزراعية الخاضع للضريبة العامة على الايراد .

(١) فاذا فرض أن ممولا يدفع عن أطيانه ضريبة أطيان قدرها ٢٨ جنيها فى السنة ، فان =

ولا تحول دون خصم التكاليف الأخرى التى يتكبدها الممول فعلا فى سبيل الحصول على الإيراد ، ومنها التكاليف المذكورة فى المادة السابعة من القانون(١).

وذكر فى الفقرة الرابعة أنه يجوز تحديد إيراد العقارات مبنية كانت أم

= ايراده الصافى الذى يدخل فى وعاء الضريبة العامة يحسب كالآتى: بما أن سعر ضريبة الأطيان هو ١٤ ٪ من القيمة الايجارية ، فان القيمة الايجارية للاطيان المذكورة تكون : ٢٨ × ١٠٠ ÷ ١٤ = ٢٠٠ جنيه ، والمبلغ الصافى الذى يدخل فى وعاء الضريبة العامة هو : ٢٠٠ × ٨٠ ÷ ١٠٠ = ١٦٠ جنيها.

وفى حالة استيلاء الدولة على بعض الأراضى الزراعية (كما فى حالة الاستيلاء تطبيقا لقانون الاصلاح الزراعى) ، فان الممول يحاسب بطبيعة الحال ، على أساس نسبة الجزء الذى مضى من السنة الميلادية حتى تاريخ الاستيلاء إلى السنة كلها ، إذا اختار تحديد الايراد على الأساس الحكمى ـ أما إذا اختار التحديد على الأساس الفعلى فالعبرة بما يتحقق من الايراد حتى تاريخ الاستيلاء (فى هذا المعنى : فتوى لمجلس الدولة بتاريخ ٧/٧/ ١٩٥٣ ـ وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى ، تعليمات تفسيرية رقم ١٠ للمادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩).

هذا فى حالة الأراضى الزراعية ، أما فى حالة العقارات المبنية فاننا يجب أن نفرق بين العقارات التى حددت قيمتها الايجارية طبقاً لأحكام الأمر العالى الصادر فى سنة ١٨٨٤ والعقارات التى حددت قيمتها الايجارية طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، فاذا كانت القيمة الايجارية للعقار قد حددت طبقاً لأحكام الأمر العالى وفرض أن الضريبة المربوطة عليه هى ١٢٠ جنيها فان قيمته الايجارية تكون : ١٢٠ × ١٠٠ ÷ ١٠ = ١٢٠٠ جنيه (بفرض أن العقار موجود بالقاهرة) ، والمبلغ الصافى الذى يدخل فى وعاء الضريبة العامة هو :

١٢٠٠ × ٨٠ ÷ ١٠٠ = ٩٦٠ جنيها .

أما إذا كانت قيمة العقار الايجارية قد حددت طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فان قيمته الايجارية تكون : ١٥٠ × ١٠٠ ÷ ١٠ = ١٥٠٠ جنيه (بفرض أن الضريبة العقارية المربوطة عليه هى ١٥٠ جنيها) ولا يخصم ٢٠ ٪ من هذه القيمة لأن ضريبة المبانى طبقاً لأحكام القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تفرض على ٨٠ ٪ من القيمة الايجارية وليس على كامل القيمة الايجارية (م١٢ من القانون المذكور) فاذا خصمنا ٢٠٪ من مبلغ ١٥٠٠ جنيه المذكور لكان ما نضيفه إلى وعاء الضريبة العامة ليس ٨٠ ٪ من القيمة الايجارية وإنما ٦٤ ٪ منها فقط . (راجع الفقرة ١٥٨ ص ١٤٣ فيما سبق) . هذا بالنسبة إلى العقارات التى تسرى الضريبة على قيمتها الايجارية بمعدل ١٠ ٪ ويراعى السعر التصاعدى بالنسبة إلى العقارات التى تسرى عليها الضريبة بسعر تصاعدى .

(١) محكمة طنطا الابتدائية ١٢/٣/١٩٦٣ ، القضية رقم ٢٣٨ لسنة ١٩٦٠ تجارى كلى ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ص ٨٥٠) .

زراعية على أساس الايراد الفعلى إذا طلب الممول ذلك ، فى الفترة التى يجب أن تقدم خلالها الإقرارات السنوية ، وكان طلبه شاملا لجميع عقاراته المبنية أو جميع عقاراته الزراعية وإلا سقط حقه .

والمقصود بالإيراد الفعلى (وإن كان القانون لم يبينه) ، كل ثروة متجددة ، نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود ، يحصل عليها الممول من العقارات خلال السنة ويمكنه استهلاكها دون مساس بمصدر الدخل (١) وبناء على ذلك لا تدخل الزيادة فى قيمة العقار فى وعاء الضريبة ، لأنها لا تعد إيراداً ، وفى هذه الحالة تكون التكاليف التى تخصم من الإيراد الفعلى هى التكاليف الفعلية التى تحملها الممول فى سبيل الحصول عليه .

٦٢٩ — للممول إذن أن يختار بين الطريقة الأولى (تقدير الإيراد العقارى على الأساس الحكمى) ، وبين الطريقة الثانية (التقدير على الأساس الفعلى) ، على أنه إذا اختار الطريقة الثانية فيجب عليه :

(أولا) — أن يطلب ذلك فى الفترة التى يجب عليه أن يقدم إقراره خلالها ، أى قبل أول أبريل من كل سنة (٢) .

(ثانيا) — أن يشمل طلبه جميع عقاراته المبنية أو الزراعية ، وإلا سقط حقه ، وقدرت مصلحة الضرائب إيراده على الأساس الحكمى .

---

(١) راجع كتاب « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ، سنة ١٩٦٣ ، الفقرة ٣٢٢ ص ٣٠٠ وما بعدها .

(٢) تنص م ٢ من القرار الوزارى رقم ٤١ لسنة ١٩٥٣ باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، معدلة بالقرار الوزارى رقم ٤٠ لسنة ١٩٥٦ على أن يكون طلب اختيار الايراد الفعلى للعقارات بايضاح ذلك فى المكان المخصص له بالنموذج رقم « ١ » ضريبة عامة مع لصق طابع دمغة فئة ٥٠ مليما فى المكان المعد له بذلك النموذج . (راجع فيما يتعلق بما جرى عليه العمل قبل تطبيق اللائحة التنفيذية المعدلة المشار اليها ، تعليمات تفسيرية رقم ٥ للمادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

(ثالثا) — أن يمسك دفاتر منتظمة تبين إيراده الإجمالى من عقاراته وتكاليف الحصول عليه ، والمقصود بالدفاتر المنتظمة هنا هو نفس المقصود منها بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، مع ملاحظة أنه يمكن لمصلحة الضرائب اعتبار دفاتر الممول منتظمة ومقبولة ، حتى ولو لم تكن مستوفاة لبعض الشروط ، إذا أمكن الاستدلال على صحة النتائج الواردة بها . لأن بعض الاعتبارات العملية قد لا تسمح للممولين الزراعيين بالاحتفاظ بدفاترهم بالشكل الذى تسمح به المنشآت الصناعية والتجارية .

وليس للممول الرجوع فى اختياره متى وقع صحيحا ، حتى ولو اتضح أنه ليس فى صالحه .

§ ٣ — الإيرادات المعفاة من الضريبة

٦٣٠ — تنص الفقرة الأخيرة من المادة السادسة من القانون على إعفاء نوعين معينين من الإيرادات هما :

(١) الإيراد المفترض عن المنزل المملوك للممول ، أو المنزل الذى له فيه حق الانتفاع أو السكنى متى كان يشغله فعلا ، كذلك لا تدخل مصروفاته فى الحساب عند تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة .

(٢) فوائد السندات والقروض المعفاة من الضريبة بقانون خاص .

وقد قصد بالإعفاء الأول مراعاة التقاليد المصرية ، ويشترط لسريانه أن يشغل الممول المسكن فعلا. فاذا شغل جزءا منه اقتصر الإعفاء على الجزء المشغول، والمفهوم من النص ومن سبب الإعفاء أن يكون شغل المنزل بطريق السكنى وإلا سقط الحق فى الإعفاء ، كما لو استعمل المنزل مخزنا أو محلا تجاريا أو صناعيا .

أما الإعفاء الثانى فخاص بفوائد بعض السندات والقروض التى أصدرتها الحكومة كالقرض الوطنى ، وقرض فلسطين ، وقروض الإنتاج ، وأعفتها من الضرائب (نوعية وعامة) .

٦٣٠ م — وهناك إيرادات أخرى معفاة من الضريبة العامة بمقتضى قوانين خاصة ، أعفتها من الضريبة النوعية أيضا . وقد ذكرناها عند الكلام على الإعفاءات الخاصة بكل ضريبة نوعية. نذكر منها هنا على سبيل المثال: إعفاء الفرق بين القيمة الاسمية لأسهم وحصص تأسيس البنوك والشركات والمنشآت التى تؤول ملكيتها إلى الدولة أو تساهم فيها بمقتضى القانون، وبين قيمة السندات التى تعطى فى مقابلها (القرار بقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٢) (١). وإعفاء الفرق بين القيمة الاسمية لأسهم وحصص تأسيس الشركة العالمية لقناة السويس البحرية وبين قيمة التعويض الذى أعطى فى مقابلها (القرار بقانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٦٤)(٢). وإعفاء جوائز الدولة للعلوم والآداب المنشأة بالقانون رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٣ ، وجوائز الدولة للانتاج الفكرى ، وجوائز الدولة لتشجيع العلوم والفنون والآداب والعلوم الاجتماعية المنشأة بالقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٥٨ ، وجوائز الدولة للمتفوقين فى اللعب الرياضية (القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٢، م١ معدلة بالقرارين بقانونين رقم ١١٥ و١٦٠ لسنة ١٩٦٣) (٣) .

ونضيف هنا إعفاء المبالغ التى يحصل عليها المساهمون الأفراد فى البنك العربى الإفريقى كنتاتج لأسهمهم فى رأس مال البنك ، وكذلك مبالغ كسب العمل من أجور ومرتبات ومكافآت وما فى حكمها التى يدفعها البنك لموظفيه ومستخدميه وعماله (القرار بقانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء البنك، م٦)(٤).

---

(١) راجع الفقرة ٢٣١ ، ص ٢٤١ ، فيما سبق .

(٢) راجع الفقرة ٢٣٣ ، ٢٤٤ فيما سبق .

(٣) راجع الفقرة ٥٥٤ ، ص ٦٣٢ ، فيما سبق .

(٤) راجع الفقرة ٢٣٢ ، ص ٢٤٣ ، فيما سبق .

وقد سبق أن رأينا أن أرباح الشركة وتوزيعاتها وفوائد الايداع فيها معفاة لمدة سبع سنوات من تاريخ أول ميزانية للبنك ، من الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية ، والضرائب على رؤوس الأموال المنقولة والضرائب الملحقة بها سواء أكانت ضرائب عامة أم محلية. ويبدأ =

وحتى إذا لم ينص القانون الذى يعفى إيرادا ما من الضريبة النوعية ، على إعفائه من الضريبة العامة ، فإن الضريبة العامة لا تسرى عليه ، وفقا للرأى الذى أخذ به مجلس الدولة والقضاء ومصلحة الضرائب (١)، إلا إذا نص القانون على عدم الإعفاء من الضريبة العامة . ومن هذا القبيل المعاشات المقررة بمقتضى القوانين المبينة بالفقرة ٥٠٢ فيما سبق، فقد نص على إعفائها من ضريبة المرتبات والأجور والمعاشات دون الضريبة العامة ، وأرباح الفنانين ، أعنى القرار بقانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٦٤ ٢٥٪ منها من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية دون الضريبة العامة (٢)

المطلب الثانى

المبالغ التى تخصم من وعاء الضريبة

٦٣١ — رأينا فيما سبق أننا فى سبيل تكوين الإيراد الكلى الصافى طرحنا من كل إيراد نوعى تكاليفه ، على أن هناك مبالغ لا تعتبر تكاليف على أى إيراد من الإيرادات النوعية ، وإنما تعتبر تكليفا على الإيراد العام .

كذلك قد يكون هناك بعض الخسائر. هذه وتلك نص المشرع على وجوب خصمها . كذلك قرر المشرع لممولى هذه الضريبة خصوما للأعباء العائلية ، يختلف مبلغها عن الخصوم التى قررها بالنسبة للضرائب النوعية.

وندرس فيما يلى : (أولا) تكاليف الإيراد العام الواجب خصمها منه ، و (ثانيا) الخصم للأعباء العائلية.

= الإعفاء بالنسبة إلى فوائد الايداع من تاريخ نشر القرار بقانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٤ المشار اليه (١٣/٢/١٩٦٤) (م ٦/٢) . كذلك لا تخضع ايرادات البنك الناتجة عن عملياته فى خارج الجمهورية العربية المتحدة ولا توزيعاته من ناتج تلك العمليات لضرائب الإيراد بجميع أنواعها فى الجمهورية العربية المتحدة (م ٦/٣) وتسرى هذه الاعفاءات جميعها فى الحدود السالفة الذكر طوال مدة قيام الشركة (م ٦/٤) — ولم ينص القانون على اعفاء مبالغ كسب العمل من الضريبة النوعية ، واكتفى باعفائها من الضريبة العامة .

(١) راجع الفقرة ٦٢٦ ، ص ٧١٠ ، فيما سبق.

(٢) راجع الفقرة ٥٥٤ م ، ص ٦٣٣ ، فيما سبق .

§ ١ — تكاليف الايراد العام الواجب خصمها منه

٦٣٢ — بينت المادة ٧ من القانون هذه التكاليف واشترطت لجواز خصمها شرطين :

(الأول) — أن تكون تلك المبالغ قد دفعت فعلا ، أما المبالغ التى تستحق الدفع خلال السنة ولكنها لم تدفع فعلا فلا تخصم .

(الثانى) — ألا يكون قد سبق خصمها عند حساب الإيرادات النوعية ، وإلا أدى ذلك إلى خصمها مرتين : مرة باعتبارها تكليفا على الإيراد النوعى ، وأخرى باعتبارها تكليفا على الإيراد العام .

أما المبالغ الواجب خصمها فهى :

٦٣٣ — (أ) الفوائد : تنص الفقرة الأولى (١) من المادة ٧ من القانون على خصم : « فوائد القروض وفوائد الديون التى فى ذمته » ، ويلاحظ أن المبالغ الواجب خصمها هى الفوائد فقط (لأنها هى التى تقابل الإيراد) ، لا أصل الدين (إذ يقابل رأس المال ، والضريبة مفروضة على الإيراد وليس على رأس المال) ، ويتضح هذا من الاطلاع على مناقشات مجلس النواب بهذا الشأن وقد كانت الفقرة (١) من المادة ٧ تذكر « فوائد القروض والديون التى فى ذمته » ، فأضيفت كلمة « فوائد » قبل كلمة الديون أيضا أثناء مناقشات المجلس تأكيدا للمعنى السابق ودفعا لأى لبس . وعلى ذلك إذا سدد أصل الدين وفوائده على أقساط يحتوى كل قسط منها على جزء من أصل الدين والفائدة ، وجب فرز الفائدة على حدة وقصر الخصم عليها وحدها .

وتخصم الفائدة أيا كانت طبيعة القروض والديون التى تدفع عنها أو منشؤها ، ومهما كان مقدار الفائدة ، ما دامت قد دفعت فعلا ، إنما يجب أن تكون القروض أو الديون حقيقية وثابتة بمقتضى مستندات تصلح حجة أمام القضاء ، وليست

صورية يقصد بها التهرب من أداء الضريبة (١) .

٦٣٤ — (ب) **الايرادات والمعاشات والنفقات**: تنص الفقرة الأولى (٢) من المادة ٧ على خصم: « أقساط الإيرادات لمدى الحياة والمعاشات والنفقات الملزم بها قانونا أو تنفيذا لحكم قضائى إذا تقررت عليه بدون مقابل » .

والمعاشات والإيرادات لمدى الحياة هى مبالغ تدفع لبعض الأشخاص بشكل دورى ، والفرق بينهما أن تقرير المعاش يتم فى الغالب بمقتضى بعض القوانين أو اللوائح ، بينما يتولد الإيراد المرتب غالبا من عقد أو وصية .

أما النفقات فهى المبالغ التى تستحق على الشخص لبعض ذوى قرابته بمقتضى قوانين الأحوال الشخصية فى الأصل ، ومثالها نفقة الأبناء على الآباء .

ويشترط لخصم المبالغ المذكورة (أقساط الإيرادات المرتبة لمدى الحياة والمعاشات ، والنفقات) ما يأتى :

(١) أن يكون دفعها قد تم بناء على التزام قانونى (كالالتزام الناشىء عن العقد) ، أو حكم قضائى ، (٢) أن تكون قد دفعت فعلا ، (٣) ألا تكون قد دفعت بمحض اختيار الممول ، أو مقابل أموال حصل عليها (٢) .

ويجب بالنسبة للنفقات ، حتى ولو كانت مقررة بحكم ، التحقق من جدية

---

(١) يدخل فى نطاق فوائد القروض وفوائد الديون فوائد تأخير تسديدها فتخصم من صافى الإيراد ، لأن تسميتها فائدة تأخير لا يغير من طبيعة كونها فائدة قرض أو دين بالمعنى المفهوم من الفقرة الأولى (١) من المادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

لكن لا يدخل فى مفهوم هذه الفقرة ولا يخصم : المصاريف المتعلقة بالقرض أو الدين ، كمصاريف عقد الرهن ، والرسوم التى تدفع للحصول على شهادات رهن العقارات ، ومصاريف شطب الرهن ... الخ (تعليمات تفسيرية رقم ٨ للمادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

(٢) أضافت لجنة الشئون المالية بمجلس النواب إلى النص عبارة « إذا تقررت عليه بدون مقابل » نقلا عن التصريح الفرنسى على ما جاء فى تقريرها .

الالتزام بالنفقة والتناسب بين مقدارها وظروف من دفعت لهم، وحالة الممول، وإيراداته ، وذلك درءا للصورية والتواطؤ على الإضرار بحقوق الخزانة (١) .

٦٣٥ — (م) الضرائب المباشرة: تنص الفقرة الأولى(٣) من المادة٧على خصم «كافةالضرائب المباشرةالتي دفعها الممول خلال السنةالسابقةغيرالضريبة العامة على الإيراد ، ولا يشمل ذلك مضاعفات الضريبة والتعويضات والغرامات» .

ولم يبين المشرع ما يعد ضريبة مباشرة ، وكل ما هنالك أن أحد النواب سأل في معرض نقد النص ، عما إذا كانت الضريبة على كسب العمل مباشرة أو غير مباشرة ، فأجاب ممثل الحكومة بأنها لا شك ضريبة مباشرة،وأن ضريبة الأطيان وضريبة المباني وضريبة رؤوس الأموال المنقولة وضريبة كسب العمل والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية كلها ضرائب مباشرة لا شك فيها .

وعلى كل فانه يمكن الرجوع في تحديد الضرائب المباشرة إلى المبادىء العامة المصطلح عليها والتي تعتبر الضريبة مباشرة إذا أصابت لدى المكلف عناصر تتميز بالاستقرار النسبي والانتظام كالضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال ، فيخصم رسم الدمغة المفروض على المبالغ التي تصرفها الحكومة والهيئات العامة مباشرة أو بطريق الإنابة (القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، الفصل الخامس من الجدول ٢) ، وغير مباشرة إذا فرضت بمناسبة وقائع أو تصرفات عرضية غير منتظمة كرسوم الانتاج والرسوم الجمركية (٢) .

---

(١) لا تخصم مصلحة الضرائب ما يدفع للأولاد على سبيل النفقة إلا في حالتين: (ا) صدور حكم قضائي يقرر لهم نفقة ، (ب) إقامتهم فعلا في معيشة منفصلة عن أبيهم ، متى كانت إقامتهم في رعايته غير واجبة شرعا ، بأن كانوا صغارا في حضانة أمهم المطلقة أو غيرها من الحاضنات ، أو بالغي الحلم (١٥ سنة فأكثر) من الذكور أو الإناث الثيبات أو العجائز .

أما فيما يتعلق بالزوجة ، فلا تخصم مايدفع لها كنفقة إلا إذا كانت مقررة بحكم قضائي ، فيكون واجب التنفيذ (تعليمات تفسيرية رقم ١ المادة ٩ من القانون رقم ٩٩ لسنة١٩٤٩) .

ولا يجمع بين الخصم للاعالة وخصم النفقة ، كما سنرى فيما بعد (راجع الفقرة ٦٤٠ فيما يلي).

(٢) راجع كتاب « موجز في المالية العامة » للمؤلف ، الفقرة ٢٠٤ ، ص ١٩٤ .

وتخصم الضرائب المباشرة التي تكون قد دفعت في سنة المحاسبة ، بصرف النظر عن سنوات استحقاقها ، بصريح نص الفقرة المذكورة ، كل ذلك سواء أكانت مفروضة من الدولة أو من إحدى الهيئات المحلية(١)، أو من سلطة أجنبية وسواء أكانت ضريبة أصلية أم إضافية ، كالضريبة الإضافية للدفاع المفروضة بالقرار بقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ ، والضريبة الإضافية المفروضة بمقتضى المادة ٢٥ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ الخاص بالاصلاح الزراعي، بنسبة خمسة أمثال الضريبة الأصلية (٢) .

---

(١) ومن هذا القبيل رسوم المجالس المحلية (مجالس المديريات ، والمجالس البلدية والقروية ثم مجالس المحافظات والمدن والقرى التي حلت محلها) ورسوم الخفر وعوائد البلدية ورسوم مكافحة الأمية باعتبارها فروعا تأخذ حكم الأصل في جميع أحكامه . وتجيز مصلحة الضرائب خصم ضريبة المباني وضريبة الخفر المدفوعة خلال سنة المحاسبة عن المنزل المملوك للممول والذي يشغله فعلا لعموم نص الفقرة الأولى (٣) من المادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، ولو أن قيمته الإيجارية معفاة من الضريبة العامة — (راجع الفقرة ٦٣٠ فيما سبق — تعليمات تفسيرية رقم ٧ على المادة ٧ من القانون) .

وتخصم ضريبة المباني والضرائب الإضافية المتعلقة بها ، سواء أكانت هـذه الضرائب مما نزلت عنه الدولة تطبيقا لأحكام القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ (راجع الفقرة ١٥٨ م، ص ١٤٦ ، فيما سبق)أم لا(فتوى إدارة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٨٣/٤/١٥٥ في سبتمبر سنة ١٩٦٣ — وتعليمات تفسيرية ، رقم ٢٢ المادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩، من مصلحة الضرائب) . وخصم الضريبة من الإيراد العام هنا يستند إلى أن الممول ، في حالة تطبيق القرار بقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ ينقص إيراده الممثل في الإيجار الذي يحصل عليه من المستأجر ، بمقدار الضريبة وملحقاتها ، أو بمقدار الضريبة فقط ، بحسب الأحوال، ولا يهم بعد ذلك أن تنزل الدولة عن حقها في الضريبة للمستأجر أم لا تنزل عنه . وهو ما يتفق مع قواعد العدالة المجردة ، ومع مدلول لفظ الإيراد الصافي الخاضع للضريبة العامة على الإيراد .

(٢) راجع الفقرة ١٠٥ وما بعدها ، ص ١٠١ وما بعدها، فيما سبق. وتخصم هذه الضريبة الإضافية كغيرها من الضرائب من وعاء الضريبة العامة في السنة التي تسدد فيها. وقد جرى العمل في مصلحة الضرائب على أنه إذا كان الممول قد طلب خصم الضريبة الإضافية من سندات الاصلاح الزراعي المستحقة له ، بدلا من تسديدها نقدا (وذلك على الاستمارة رقم ٢٣٥ « أموال مقررة ») ، كما يبيح له قانون الاصلاح الزراعي ، فلا تخصم من وعاء الضريبة العامة إلا من تاريخ ورود هذه الاستمارة إلى مصلحة الأموال المقررة (وهي المصلحة التي تقوم بجبايتها)، ويشمل الخصم عندئذ =

ويستثنى من الضرائب المباشرة التى تخصم الضريبة العامة على الإيراد نفسها، فلا تخصم . مثال ذلك الضريبة العامة على إيراد سنة ١٩٦٢ ، التى تدفع أثناء سنة ١٩٦٣ لا تخصم من الإيراد العام لسنة ١٩٦٣ .

كذلك لا تخصم من الإيراد مضاعفات الضريبة والتعويضات والغرامات ، لأن هذه المبالغ لا تعتبر تكليفا على الدخل ، وإنما هى استعمال له ، ومع ذلك فقد أخذ على النص المذكور أنه يؤدى إلى أن تلحق الضريبة العامة مبالغ لم يحصل عليها الممول فعلا ، بينما الأصل فى فرضها ألا تسرى إلا على المبالغ التى يحصل عليها المكلف فعلا (م ٦ من القانون) (١) .

٦٣٦ — (د) **الخسائر** : القاعدة أن الضريبة العامة تسرى على الإيراد السنوى الكلى الصافى . ولا يتبين هذا الإيراد الصافى إلا بعد خصم الخسائر التى تصيب الممول ، فإذا أصيب الممول فى سنة ما بخسارة فى إيراد من إيراداته النوعية التى تدخل فى وعاء الضريبة العامة ، ولم يتسن خصمها ، كلها أو بعضها ، من ذلك الإيراد النوعى ، خصمت من الإيراد العام لتلك السنة . لكن لا يوجد

= الضريبة المستحقة عن السنوات السابقة حتى التاريخ المذكور ، ويستمر الخصم فى السنوات التالية له حتى يتم استيلاء الدولة على الأطيان الزائدة . وإذا لم تقدم الاستمارة المذكورة إلى مصلحة الأموال المقررة فلا تخصم الضريبة من وعاء الضريبة العامة . ويستطيع مأمور الضرائب المختص التحقق من تاريخ ورود الاستمارة ومقدار الضريبة الاضافية إما بتكليف الممول بتقديم شهادة أو خطاب بهذا المعنى من مصلحة الأموال المقررة ، أو بالرجوع إلى السجل رقم ٨ الموجود بالمحافظات (تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، من مصلحة الضرائب) .

(١) إذا دفع الممول ضرائب مباشرة زيادة عما هو مستحق عليه ، واتضح حقه فى استرداد الزيادة فى سنة تالية لسنة الدفع ، ردت المبالغ المدفوعة بالزيادة إلى وعاء الضريبة الذى كان قد سبق خصمها منه ، وتعين على مأمورية الضرائب تصحيح الوضع ، بإعادة ربط الضريبة على الممول واستبعاد الجزء المسترد من التكاليف فى السنة التى سبق خصمه من وعائها . ذلك لأن المبالغ المدفوعة بالزيادة لا تعتبر إيرادا ، لا من الناحية القانونية ولا من الناحية الضريبية الفنية حتى تضاف إلى إيراد السنة التى ردت خلالها (وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى — تعليمات تفسيرية رقم ١٠ للمادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ — بناء على فتوى من مجلس الدولة — إدارة الرأى لوزارة المالية ١٨٣ — ٥٢ — ١٦١٢ بتاريخ ١٩٥٧/١٢/١٩) .

فى قانون الضريبة العامة نص مماثل لنص المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (الذى يسمح بخصم خسائر الاستغلال التجارى والصناعى فى سنة ما من أرباح السنوات الثلاث التالية) يسمح بخصم خسائر سنة ما ، من الإيراد العام لسنوات قادمة ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يقتصر حكم المادة ٥٧ المشار إليها على خصم الخسائر من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، ولا شأن له بوعاء الضريبة العامة ، وعلى ذلك فان وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يدخل فى وعاء الضريبة العامة قبل أن تخصم منه خسائر السنوات السابقة (١) .

وبالإضافة إلى ماسبق، تنص الفقرة الأولى(٤)من المادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، على خصم « الخسائر التى يكون قد استهدف لها الممول فى حالة بيع المنشأة أو وقف عملها والمتعلقة بسنة التصفية والسنوات الثلاث السابقة عليها » .

والخسائر التى يشير إليها هذا النص هى الخسائر التى تصيب الممول نتيجة بيع المنشأة أو وقف عملها . وقد حددها المشرع بخسائر سنة التصفية والسنوات الثلاث السابقة عليها (٢) ، وهذا الحكم عام ومطلق ، يسرى على كافة أنواع المنشآت ، سواء أكانت تجارية أم صناعية أم زراعية ، أم متعلقة بالمهن غير التجارية ،

---

(١) وهذا ما أوضحه المشرع بجلاء بالقرار بقانون رقم ٢٤٣ لسنة ١٩٥٩ ، الذى أضاف به إلى الفقرة السادسة من المادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ العبارة التالية: « مع مراعاة خصم خسائر الاستغلال التجارى والصناعى من وعاء الضريبة العامة على الإيراد فى سنة تحققها دون غيرها من السنوات وعلى ألا يكون لنقل هذه الخسائر طبقا للمادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه أثر عند تحديد وعاء الضريبة العامة » ، دفعا لأى لبس .

(٢) تخصم خسارة سنة التصفية كاملة من وعاء الضريبة العامة على الإيراد لتلك السنة — أما خسائر الثلاث سنوات السابقة على سنة التصفية فان خصمها من وعاء الضريبة العامة على الإيراد فى سنة التصفية مشروط بأمرين: (أ) ألا يكون قد سبق خصم هذه الخسائر من وعاء الضريبة العامة فى السنة التى تحققت فيها . (ب) ألا تكون هذه الخسائر قد دخلت فى الحساب عند تقدير الإيرادات النوعية (تعليمات تفسيرية رقم ٤ للمادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ لمصلحة الضرائب) .

إذ ليس فى النص ما يقصره على نوع معين من المنشآت (١). والخسائر التى تخصم هى الخسائر المتعلقة بالاستغلال . أما إذا كانت الخسارة بسبب سرقة أو حريق أو حادث فلا تخصم .

ويشترط فى كل ذلك أن تكون الخسائر حقيقية وليست احتمالية، وألا يكون قد سبق خصمها عند تقدير الإيرادات النوعية .

٦٣٧ — (هـ) **التبرعات والاعانات** : جاء بالفقرة قبل الأخيرة من المادة ٧ « ويعد فى حكم التكاليف التبرعات والإعانات المدفوعة للحكومة والهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة المصرية والتى يكون مركزها بمصر على ألا تتجاوز قيمتها ٣ ٪ من الإيراد السنوى الصافى الذى حصل عليه الممول ».

---

(١) فيسرى النص على خسائر التصفية التى يستهدف لها الشريك الموصى فى شركة توصية بالأسهم (نقض مدنى ١٩٦٢/٦/٦ ، الطعن رقم ١٠٣ لسنة ١٩٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية، السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ٧٦٠). وكانت الطاعنة (مصلحة الضرائب) قد ذهبت إلى أن «ظاهر النص يفيد أنه لا ينطبق إلا على وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لأن كلمة « منشأة » الواردة بالنص المذكور لا تطلق فى المجال الضريبى إلا على المنشأة التجارية، كما أن حكمة النص تؤيد هذا الظاهر ، لأن الشارع لم يقرر مبدأ إخضاع الربح الرأسمالى ولا مبدأ خصم الخسائر الرأسمالية إلا فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على نحو ما هو مبين فى المادتين ٣٩ و٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ — ولما كانت الخسائر التى تستهدف لها المنشأة التجارية أو الصناعية فى حالة بيعها أو وقف عملها لا يمكن إجراؤها فى (وعاء) الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لانتهاء مصدر الربح ، فلم يجد المشرع بدا من أن يفرد لهذه الحالة حكما خاصا بأن أجاز فى الفقرة الأولى (٤) من المادة السابعة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ خصمها من (وعاء) الضريبة العامة وذلك تمشيا مع القاعدة المقررة فى المادة ٥٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ولم تأخذ المحكمة بهذا الرأى « لأنه لما كان فائض التصفية الذى يحصل عليه الشريك الموصى فى شركة التوصية بالأسهم يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة طبقا للمادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وبالتالى يخضع للضريبة العامة على الإيراد ، وكانت الفقرة الأولى (٤) من المادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ قد نصت على أن «يخصم من الإيراد الخسائر التى يكون قد استهدف لها الممول فى حالة بيع المنشأة أو وقف عملها والمتعلقة بسنة التصفية والسنوات الثلاثة السابقة عليها » فإن مقتضى ذلك أن خسائر التصفية التى يستهدف لها الشريك الموصى فى شركة التوصية بالأسهم تدخل فى نطاق الفقرة المشار إليها» .

يتضح من النص السابق أنه يشترط لخصم التبرعات والإعانات تحقق الشروط الآتية :

(١) أن تكون قد منحت للحكومة ، أو لإحدى الهيئات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية « المعترف بها » من الحكومة المصرية والتى يكون مركزها بمصر (١).

(٢) ألا تتجاوز قيمتها ٣ ٪ من الايراد السنوى الصافى الذى حصل عليه الممول .

(٣) أن تكون هذه التبرعات والإعانات قد دفعت فعلا أثناء السنة التى يحاسب عنها الممول

ويشبه هذا النص ما جاء بالفقرة الأولى (٤) من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (الذى أضيف إليها بمقتضى القانون رقم ١٣٨ لسنة ١٩٤٨ والذى كان أمام المشرع عند إعداد ومناقشة القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) خاصا بخصم التبرعات والإعانات من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، والفرق بين الحالتين هو أن الخصم الذى نصت عليه المادة ٣٩ (٤) المذكورة لا يتجاوز ٣ ٪ من الربح التجارى أو الصناعى الصافى ، بينما الخصم الذى نصت عليه المادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ لا يتجاوز ٣ ٪ من الايراد الكلى الصافى الذى حصل عليه الممول فهو أكبر من الأول (٢) .

(١) تعد أماكن العبادة من الهيئات الخيرية المعترف بها من الحكومة، ويجوز خصم التبرعات والإعانات المدفوعة لها بالشروط المشار إليها فى المتن . وقد أخذت بهذا الرأى محكمة القاهرة الابتدائية (فى حكم لها بتاريخ ١٢ أبريل سنة ١٩٥٤ فى الدعوى رقم ١١٠٨ لسنة ١٩٥٣، تجارى كلى) — ومصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية رقم ٣ للمادة ٧ من القانون رقم ٩٩ سنة ١٩٤٩) .

(٢) اعتبر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٦١ بشأن الإعفاءات الضريبية الخاصة بمشروع إنقاذ آثار النوبة ، التبرعات والإعانات المدفوعة لهذا المشروع أيا كانت قيمتها فى حكم التكاليف —

٦٣٨ — (و) أقساط التأمين على حياة الممول : لمصلحته أو لمصلحة زوجه أو أولاده على ألا تجاوز قيمة الأقساط ٥ ٪ من صافى الإيراد الكلى السنوى أو مائتى جنيه أيهما أقل . وذلك ابتداء من إيرادات سنة ١٩٥٩ (١) (قانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ م ٧ (٥) مضافة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٤٣ لسنة ١٩٥٩) والمقصود من الإعفاء هنا تشجيع الأفراد على إبرام عقود التأمين على الحياة ، وتمشيا مع ما تجرى عليه أغلب الدول من إعفاء أقساط التأمين على الحياة من الضريبة .

٦٣٩ — هل توجد تكاليف أخرى ؟: تنص المادة الأولى من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩، كما رأينا، على أن تفرض ضريبة عامة على الإيراد وتسرى على «صافى» الإيراد الكلى، وتنص المادة ٦ منه على أن الضريبة العامة تسرى على المجموع الكلى للايراد السنوى « الصافى » الذى حصل عليه الممول خلال السنة السابقة ، فالقاعدة العامة هى أن الضريبة العامة تسرى على الإيراد الذى حصل عليه الممول بحيث يتسنى له استعماله كما يشاء ، ومقتضى ذلك أن يخصم من الإيراد الذى تسرى عليه الضريبة العامة جميع تكاليفه ، حتى ولو لم تنص قوانين الضرائب النوعية على وجوب خصمها من وعائها . أو لم تنص المادة ٧ من القانون على خصمها ، وعلى ذلك يمكن القول بأن التكاليف المذكورة

= الواجبة الخصم من وعاء الضريبة العامة على الايراد وذلك إذا لم تدخل هذه التبرعات والاعانات فى الحساب عند تقدير الايرادات النوعية المشار إليها، كما نص على عدم احتسابها فى نسبة الـ ٣ ٪ الواردة فى المادة ٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، وقد سبق أن رأينا أن القانون نفسه منح إعفاء مماثلا بالنسبة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية .

(١) أما قبل هذا التاريخ فلم يكن يسمح بخصمها على اعتبار أنها ، بالنسبة إلى الممول ، استعمال للايراد وليست تكليفا عليه ، ولأنها تدفع نظير مقابل يتلقاه الممول ، بتحقيق شرط وثيقة التأمين .

بالمادة ٧ لم ترد على سبيل الحصر ، وإنما وردت على سبيل المثال ، وتطبيقا لذلك تخصم من وعاء الضريبة العامة مصاريف تحصيل قيمة كوبونات القيم المنقولة ، ومصاريف الإيداع والحزن والتأمين على الأسهم أو السندات ضد الاستهلاك ونحوها التى تتقاضاها البنوك، ولو أنها لا تخصم من وعاء الضريبة على إيراد القيم المنقولة ، والمصاريف التى يتحملها الممول على إيراده الخاضع لضريبة المرتبات والأجور، كمصاريف الانتقال فى حالة تعدد مقار العمل، وثمن الكتب والمجلات الفنية التى يحتاج إليها فى عمله (١) . ولو أنها لاتخصم من وعاء ضريبة المرتبات .

ومما يعزز هذا الرأى المادة ٨ من القانون فقد جاء بها : « يحدد الإيراد الصافى الكلى من كافة الموارد المذكورة بالمادة السادسة من واقع ما نتج منها

---

(١) تفرق مصلحة الضرائب (منشور رقم ٢٤ ضريبة عامة ، وتعليمات تفسيرية رقم ١٤ للمادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، التى حلت محله) ، فيما يتعلق بمدى جواز خصم قيمة الكتب والمجلات الفنية من وعاء الضريبة العامة ، بين ثلاث حالات :

(أ) أن يقتصر نشاط الممول على العمل أجيرا لدى هيئة أو شركة أو غيرها ، مقابل مرتب أو مكافأة ، دون أن يمارس المهنة فى نفس الوقت بصفة مستقلة ، فيجوز خصم ثمن الكتب والمجلات الفنية باعتبارها مصروفا لازما للحصول على الايراد .

(ب) أن يقتصر نشاط الممول على مزاولة المهنة بصفة مستقلة ، دون أن يعمل فى نفس الوقت أجيرا لدى الغير ، فيخصم ثمن الكتب والمجلات الفنية بالغا ما بلغ إذا كان الممول يمسك دفاتر منتظمة مؤيدة بمستندات فى مدلول م ٧٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وإلا فلا يخصم اكتفاء بخصم خمس الايرادات مقابل جميع المصروفات طبقا للمادة ٧٣ من القانون المذكور .

(ح) أن يجمع الممول ، فى نفس الوقت ، بين مزاولة المهنة بصفة مستقلة ، والعمل أجيرا لدى الغير . فيخصم ثمن الكتب والمجلات الفنية من إيرادات المهنة ، ومالا تسمح القاعدة السابقة بخصمه من إيرادات المهنة يخصم من المرتب .

ويراعى فى جميع الأحوال أن يخصم بالكامل ثمن الكتب والمجلات الفنية من وعاء الضريبة سنة صرفه إذا كان بسيطا لا يتجاوز العشرة جنيهات ، وإلا اعتبر مصروفا « رأسماليا » وحمل به عدد من السنوات أقصاه ثلاث سنوات وأن يكون متناسبا مع الايراد ، غير مبالغ فيه ، ومؤيدا بالمستندات ، كما يراعى ألا يخصم مصروف من وعاء الضريبة العامة إذا كان قد سبق خصمه من وعاء ضريبة نوعية .

خلال السنة السابقة بعد خصم المصاريف التى يستلزمها الحصول على الإيراد والمحافظة عليه » .

وقد جاء بالمذكرة الإيضاحية لمشروع القانون أن « الإيراد الخاضع للضريبة هو الإيراد الصافى، ولا يقصد بذلك الإيراد المحسوب على أساس مايجوز خصمه طبقا للقواعد المقررة فى الضرائب النوعية، بل إنه فيما يتعلق بوعاء الضريبة العامة على الإيراد الكلى يسمح علاوة على ذلك بخصم بعض التكاليف التى ترهق الإيراد الكلى ، والتى لا تسمح القواعد المقررة بخصمها من حساب الضريبة على الايرادات النوعية ..... » .

وعند مناقشة مشروع القانون فى مجلس النواب صرح مندوب الحكومة (١) بأنه لا يوجد ثمة تناقض بين ماجاء بالمادة السادسة خاصا بخصم مصاريف الحصول على الإيراد والمحافظة عليه فى حالة الأطيان والمبانى وبين ما جاء فى المادة الثامنة من خصم المصاريف التى يستلزمها الحصول على الإيراد والمحافظة عليه ، لأن المادة الثامنة نصت على المبدأ العام بينما شملت المادة السادسة حالتين من حالات خصم المصاريف، وأن نص المادة ٨ يسمح بخصم مصاريف الحصول على الإيراد والمحافظة عليه فى غير حالات الأطيان والمبانى مثل تكاليف الاستغلال والتأمين على الأسهم (٢) .

وإذا كانت المادة ٨ من القانون قد ألغيت فيما بعد بمقتضى القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ ، فإنها لم تلغ لعدول المشرع عما جاء بها من أحكام وإنما « لأن حكمها لايعدو أن يكون تزيدا وتكرارا للأحكام المنصوص عليها فى المادة السادسة .. »

---

(١) مثل الحكومة فى هذه الجلسة الأستاذ الدكتور عبد الحكيم الرفاعى وكيل وزارة المالية وقتئذ والأستاذ السابق للاقتصاد والمالية العامة بكلية الحقوق بجامعة القاهرة .

(٢) راجع محضر جلسة مجلس النواب بتاريخ ٢ يونيه سنة ١٩٤٨ .

كما جاء فى المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ المشار إليه (١) .

٢ — الخصم للأعباء العائلية

٦٤٠ — تنص المادة ٩ من القانون على أن : « يخصم للممول من إيراده السنوى الكلى خمسون جنيها نظير كل ولد من أولاده وزوجته الذين يعولهم على ألا يتجاوز مجموع الإعفاءات للاعباء العائلية للممول مائتى جنيه .

« لا يمنح إعفاء للأعباء العائلية إذا زاد الإيراد المذكور على ألفى جنيه » .

يتضح من هذا النص أن المشرع اشترط لكى يتمتع الممول بالخصم للأعباء العائلية شرطين :

الأول — ألا يزيد صافى إيراده السنوى على ألفى جنيه .

الثانى — أن يعول أولاده وزوجته الذين يطالب بالخصم من أجلهم .

ويكفى بالنسبة للزوجة لتحقق شرط الإعالة أن تكون على ذمة الممول، إذ الزوج يعتبر أنه يعول زوجته شرعا فى جميع الأحوال ، حتى ولو كان لها مال خاص .

أما بالنسبة للأولاد فتتحقق الإعالة إذا كانوا يعيشون فى كنف أبيهم وتحت رعايته ، يعتمدون فى معاشهم عليه ، أى لم يكن لهم مال خاص يكفيهم، على أن القانون اشترط فوق ذلك ، بالنسبة لهم ، ألا تزيد سن الولد عن إحدى وعشرين سنة ميلادية حتى يتمتع الأب بالخصم إلا فى حالات ثلاث أباح فيها الخصم حتى ولو تجاوزت سن الولد هذا الحد وهى :

(١) — إذا كان بنتا غير متزوجة ، ويسرى هذا الحكم إذا كانت أرملة أو مطلقة وليست لها نفقة ولا مال يكفيها .

---

(١) يأخذ مجلس الدولة بهذا الرأى فى فتوى شعبة الشئون المالية والاقتصادية رقم١٨٣ — ٥.٢ — ١٦٠٤ بتاريخ ٢٠/٦/١٩٥٤ ، ومصلحة الضرائب فى تعليماتها التفسيرية رقم ١٢ للمادة ٦ من القانون رقم٩٩ لسنة١٩٤٩.

(٢) — إذا كان ذا عاهة تقعده عن الكسب (١) .

(٣) — إذا كان طالبا بأحد معاهد التعليم العالى المصرية أو الأجنبية على ألا تزيد سنه على خمس وعشرين سنة ميلادية (م ١٠ من القانون) (٢) .

ولا يجمع بين الخصم للاعالة وخصم النفقة بالنسبة للزوجة والأولاد . فاذا تقررت نفقة للزوجة أو للأولاد ، بموجب حكم قضائى وخصمها الممول من إيراده العام تطبيقاً لنص المادة ٧ (٢) فلا يسمح له بخصم ثان للإعالة .

وإذا كان الممول امرأة وكانت تعول أولادها لوفاة زوجها أو عدم قدرته على الكسب تمتعت بالإعفاء بالنسبة لهم .

وفى حالة وفاة الممول ، أو انقطاع توطنه بمصر إذا كان أجنبيا ، تخصم الأعباء العائلية بطريق النسبية ، فلا يتمتع الممول بالإعفاء إلا بالقدر الذى مضى من السنة حتى تاريخ الوفاة وانقطاع التوطن (٣) .

المبحث الرابع

سعر الضريبة

٦٤١ — سعر الضريبة العامة على الإيراد تصاعدى بالشرائح (٤) ، وقد

---

(١) تنص م ٣ من اللائحة التنفيذية على أن تثبت العاهة المشار إليها بشهادة طبية تعتمدها مأمورية الضرائب المختصة .

(٢) أضيفت هذه الفقرة إلى المادة ١٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ عند مناقشة مشروع القانون فى مجلس الشيوخ .

(٣) تتضح من الأعمال التحضيرية للقانون أنه روعى عند تقرير حد الاعفاء فى الأساس بألف جنيه أن يكون متناسبا مع تكاليف المعيشة فى ذلك الوقت بالنسبة إلى حالة الغلاء وارتفاع الأسعار ، وهذا الاعفاء ملحوظ فيه نفقات المعيشة عن سنة كاملة . كما يتضح أيضا من نص المادة ١١ من القانون أن الشرائح الواردة به ومن بينها شريحة الألف جنيه الأولى شرائح سنوية (فتوى شعبة الشئون المالية والأقتصادية بمجلس الدولة رقم ٢٩٩ بتاريخ ١٩٥٤/٧/٨ مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة . السنة الثامنة ونصف السنة التاسعة، رقم ٢٢٤ ، ص ٢٤٩) .

(٤) راجع كتاب « موجز فى المالية العامة » للمؤلف ، ١٩٦٣ ، الفقرة ٢٥٢ ص ٢٣٥ .

كان فى مبدأ الأمر هينا فى تصاعده ، وتدخل المشرع تباعا لرفعه بالنسبة إلى الإيرادات الكبيرة ، وهو حاليا كالآتى ، ابتداء من أول يناير سنة ١٩٦٢ عن إيرادات سنة ١٩٦١ والسنوات التالية ، (القرار بقانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٦١)، ويطبق على صافى الإيراد الكلى ، بعد استبعاد مبالغ الإعفاء للاعباء العائلية ، إذا لم يزد الإيراد على ألفى جنيه فى السنة .

(١) الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى معفاة	(٧) الـ ١٠٠٠ جنيه التالية بسعر ٣٥٪
(٢) الـ ٥٠٠ » التالية بسعر ٨٪	(٨) الـ ١٠٠٠ » » » ٤٥٪
(٣) الـ ٥٠٠ » » » ٩٪	(٩) الـ ١٠٠٠ » » » ٥٥٪
(٤) الـ ١٠٠٠ » » » ١٠٪	(١٠) الـ ١٠٠٠ » » » ٦٥٪
(٥) الـ ١٠٠٠ » » » ١٥٪	(١١) الـ ١٠٠٠ » » » ٧٥٪
(٦) الـ ١٠٠٠ » » » ٢٥٪	(١٢) ما يزيد على ١٠,٠٠٠ جنيه » ٩٠٪

وتسقط كسور الجنيه من الإيراد الكلى الصافى عند تطبيق السعر عليه والغرض من ذلك تبسيط الحساب .

٦٤٢ ـ وقد عدل سعر الضريبة منذ تقريرها أربع مرات: الأولى بالقانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ ، والثانية بالمرسوم بقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٢ ، والثالثة بالقرار بقانون رقم ٢٠٠ لسنة ١٩٦٠ ، والرابعة بالقرار بقانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٦١ .

وكان النص الأصلى كما جاء فى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ يقسم الإيراد الكلى الصافى إلى ٢٨ شريحة متلاحقة ، وكان السعر يبدأ من ٥٪ عن الإيراد الذى يزيد على ١٠٠٠ جنيه ولا يتجاوز ١٥٠٠ ، ويتزايد حتى يصل إلى ٥٠٪ للشريحة الثامنة والعشرين (التى تزيد على ١٠٠,٠٠٠ جنيه) وطبق هذا السعر على إيرادات

سنتى ١٩٤٩ ، و ١٩٥٠ (١) .

ثم صدر القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ فخفض عدد الشرائح إلى اثنتى عشرة شريحة ، بقصد تبسيط الحساب ، ورفع السعر ، فأصبح ٨٪ عن الشريحة الأولى ويتزايد حتى يصل إلى ٧٠ ٪ للشريحة الثانية عشرة (وهى التى تزيد على ٥٠٠٠٠ جنيه) ، ونص على تطبيق هذا السعر ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٢ عن إيرادات سنة ١٩٥١ ، وطبق على إيرادات هذه السنة فقط (٢) .

صدر بعد ذلك المرسوم بقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٢ فاحتفظ بعدد الشرائح ، ولكنه رفع السعر بالنسبة للشرائح السبعة الأخيرة ، وعمل بالأسعار الجديدة ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٣ عن إيرادات سنة ١٩٥٢ والسنوات التالية

---

(١) فيما يلى الأسعار التى طبقت على إيرادات سنتى ١٩٤٩ و ١٩٥٠ :

١ — الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى	معفاة	١٥ — الـ ١٠٠٠ جنيه التالية بسعر	١٨ ٪
٢ — الـ ٥٠٠ « التالية بسعر	٥ ٪	١٦ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٩ ٪
٣ — الـ ٥٠٠ « « «	٦ ٪	١٧ — الـ ١٠٠٠ « « «	٢٠ ٪
٤ — الـ ٥٠٠ « « «	٧ ٪	١٨ — الـ ٢٠٠٠ « « «	٢٢ ٪
٥ — الـ ٥٠٠ « « «	٨ ٪	١٩ — الـ ٢٠٠٠ « « «	٢٤ ٪
٦ — الـ ١٠٠٠ « « «	٩ ٪	٢٠ — الـ ٢٠٠٠ « « «	٢٦ ٪
٧ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٠ ٪	٢١ — الـ ٢٠٠٠ « « «	٢٨ ٪
٨ — الـ ١٠٠٠ « « «	١١ ٪	٢٢ — الـ ٢٠٠٠ « « «	٣٠ ٪
٩ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٢ ٪	٢٣ — الـ ٥٠٠٠ « « «	٣٢ ٪
١٠ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٣ ٪	٢٤ — الـ ٥٠٠٠ « « «	٣٤ ٪
١١ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٤ ٪	٢٥ — الـ ٥٠٠٠ « « «	٣٦ ٪
١٢ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٥ ٪	٢٦ — الـ ١٠٬٠٠٠ « « «	٣٨ ٪
١٣ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٦ ٪	٢٧ — الـ ٥٠٬٠٠٠ « « «	٤٠ ٪
١٤ — الـ ١٠٠٠ « « «	١٧ ٪	٢٨ — ما يزيد على ١٠٠٬٠٠٠ جنيه «	٥٠ ٪

(٢) فيما يلى الأسعار التى طبقت على إيرادات سنة ١٩٥١ .

حتى سنة ١٩٥٩ (١) .

عدلت بعد ذلك فئات الضريبة والشرائح الخاضعة لها بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠٠ لسنة ١٩٦٠ ، وروعى فى الأسعار الجديدة أن تتدرج مع زيادة الدخل بحيث يساهم أصحاب الدخول الكبيرة بنصيب أوفر فى إيرادات الدولة ، ويتحقق فى نفس الوقت التقارب المنشود بين الطبقات ، وعمل بالتعديل اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦١ عن إيرادات سنة ١٩٦٠ (٢) .

وفى سنة ١٩٦١ رفعت أسعار الضريبة بالنسبة إلى الإيرادات التى تتجاوز خمسة آلاف جنيه سنويا حتى تساهم هذه الإيرادات بقسط أكبر فى الأعباء العامة

= الأسعار التى طبقت على إيرادات سنة ١٩٥١ :

١ — الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى معفاة	٧ — الـ ٥٠٠٠ جنيه التالية بسعر ٢٥ ٪
٢ — الـ ٥٠٠ « التالية بسعر ٨ ٪	٨ — الـ ٥٠٠٠ « « « ٣٠ ٪
٣ — الـ ١٠٠٠ « « « ٩ ٪	٩ — الـ ١٠٫٠٠٠ « « « ٤٠ ٪
٤ — الـ ١٠٠٠ « « « ١٠ ٪	١٠ — الـ ١٠٫٠٠٠ « « « ٥٠ ٪
٥ — الـ ١٥٠٠ « « « ١٥ ٪	١١ — الـ ١٠٫٠٠٠ « « « ٦٠ ٪
٦ — الـ ٥٠٠٠ « « « ٢٠ ٪	١٢ — ما يزيد على ٥٠٫٠٠٠ جنيه بسعر ٧٠ ٪

(١) فيما يلى الأسعار التى طبقت على إيرادات سنة ١٩٥٢ والسنوات التالية حتى سنة ١٩٥٩ :

١ — الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى معفاة	٧ — الـ ٥٠٠٠ جنيه التالية بسعر ٣٠ ٪
٢ — الـ ٥٠٠ « التالية بسعر ٨ ٪	٨ — الـ ٥٠٠٠ « « « ٤٠ ٪
٣ — الـ ١٠٠٠ « « « ٩ ٪	٩ — الـ ١٠٫٠٠٠ « « « ٥٠ ٪
٤ — الـ ١٠٠٠ « « « ١٠ ٪	١٠ — الـ ١٠٫٠٠٠ « « « ٦٠ ٪
٥ — الـ ١٥٠٠ « « « ١٥ ٪	١١ — الـ ١٠٫٠٠٠ « « « ٧٠ ٪
٦ — الـ ٥٠٠٠ « « « ٢٥ ٪	١٢ — ما يزيد على ٥٠٫٠٠٠ جنيه بسعر ٨٠ ٪

(٢) فيما يلى الأسعار التى طبقت على ايرادات سنة ١٩٦٠ :

١ — الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى معفاة	٧ — الـ ٣٠٠٠ جنيه التالية بسعر ٣٠ ٪
٢ — الـ ٥٠٠ « التالية بسعر ٨ ٪	٨ — الـ ٣٠٠٠ « « « ٤٠ ٪
٣ — الـ ٥٠٠ « « « ٩ ٪	٩ — الـ ٤٠٠٠ « « « ٥٠ ٪
٤ — الـ ١٠٠٠ « « « ١٠ ٪	١٠ — الـ ٥٠٠٠ « « « ٦٠ ٪
٥ — الـ ١٠٠٠ « « « ١٥ ٪	١١ — الـ ١٠٫٠٠٠ « « « ٧٠ ٪
٦ — الـ ١٠٠٠ « « « ٢٠ ٪	١٢ — ما يزيد على ٣٠٫٠٠٠ جنيه بسعر ٨٠ ٪

وحتى تتحقق عدالة توزيع الدخل . وتم ذلك بالقرار بقانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٦١ ، ونص فيه على العمل به ابتداء من أول يناير سنة ١٩٦٢ عن إيرادات سنة ١٩٦١ والسنوات التالية لها ، وهو السعر الحالى .

المبحث الخامس

الواقعة المنشئة للضريبة ، وإجراءات ربطها ، وتحصيلها ، وتقادمها

المطلب الأول

الواقعة المنشئة للضريبة

٦٤٣ ـ الضريبة العامة على الإيراد ضريبة سنوية ، وسنتها ، كما سبق القول ، هى السنة الميلادية . والواقعة المنشئة للضريبة هى حصول الممول على إيراد صاف يتجاوز حد الإعفاء فى نهاية السنة الميلادية ، أى فى ٣١ ديسمبر[1] ،

---

(١) ذكرنا فيما سبق (الهامش (١) للفقرة ٦٢٠ ، ص ٧٠٣) أن الفنانين الأجانب الذين يفدون إلى مصر ، ويباشرون فيها نشاطا مهنيا لفترة أو فترات مؤقتة من السنة ، يعتبرون أشخاصا أجانب غير متوطنين ، ويحاسبون عن إيرادهم الناتج خلال مدة إقامتهم فى مصر باعتباره إيرادا سنويا ، ويخصم من ذلك الإيراد مبلغ الإعفاء المصرح به للأعباء العائلية بالكامل ، وحد الإعفاء فى الأساس (١٠٠٠ جنيه) . وبعبارة أخرى تطبق الضريبة بعد استبعاد مبلغ الإعفاء للأعباء العائلية من الإيراد الصافى الذى حصل عليه الأجنبى من مصر ، والذى اعتبر إيرادا للسنة كلها ، على أساس أن الشريحة الأولى لغاية ١٠٠٠ جنيه معفاة من الضريبة . وإذا حضر أحد هؤلاء الفنانين الأجانب إلى مصر وأمضى بها مثلا شهرى يناير وفبراير ثم غادرها وعاد فى أكتوبر ونوفمبر من السنة نفسها فإن الإيراد الذى يحصل عليه فى خلال الأربعة شهور المذكورة يعتبر فى مجموعه ممثلا للايراد السنوى . وإذا كانت الضريبة سبق ربطها لهذا الممول عن إيراده خلال شهرى يناير وفبراير بعد خصم الإعفاء للأعباء العائلية وإعفاء الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى ، أجرى ربط تكميلى عن إيراد أكتوبر ونوفمبر ، وذلك بأن يعدل الربط ، على أساس ضم إيراد شهرى أكتوبر ونوفمبر إلى إيراد شهرى يناير وفبراير ، ويخصم من المجموع الأعباء العائلية والـ ١٠٠٠ جنيه كاملة ، ويعاد حساب الضريبة المستحقة ، ويطالب الممول بالفرق بين هذه الضريبة وما سبق له أن دفعه بحيث لا يتكرر خصم الاعفاء فى السنة الواحدة . وتسرى هذه الأحكام على جميع الأجانب غير المقيمين أو المتوطنين فى مصر الذين يباشرون نشاطا أو عملا لفترة أو فترات موقوتة من السنة كالعلماء الأجانب والباحثين والزائرين للبلاد بقصد إجراء دراسات أو بحوث ويتقاضون أثناء إقامتهم العارضة بمصر مكافآت أو أجورا أو أتعابا بسبب مباشرتهم هذه البحوث أو الدراسات ، والفنيين والخبراء الأجانب الذين يحضرون إلى مصر لفترة موقوتة من السنة ويؤدون بها خدمات ،،

وتستحق الضريبة أيضا بوفاة الممول، وبانقطاع توطنه بمصر، فتعتبر كل من الوفاة وانقطاع التوطن واقعة منشئة للضريبة أيضاً (١).

= أو استشارات أو بحوث فنية مقابل أتعاب معينة، والأطباء الأجانب الزائرين الذين يباشرون نشاطا مهنيا عابرا أثناء إقامتهم بمصر ويتقاضون مقابل ذلك مكافآت أو أتعابا أو أى نوع من الاثابة، كل ذلك بشرط ألا يكون لدى هؤلاء نية الاقامة أو التوطن فى مصر. وتأخذ مصلحة الضرائب بهذه الأحكام (تعليمات تفسيرية رقم ٤ على المادة الأولى من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بتاريخ ٣١ مارس سنة ١٩٥٦).

(١) يكون تقدير الضريبة العامة فى حالة الوفاة وانقطاع التوطن على أساس مبدأ السنوية وليس النسبية، وسند هذا الرأى (على ما ترى شعبة الشئون الاقتصادية، والمالية بمجلس الدولة فى فتواها رقم ٢٩٩ بتاريخ ١٩٥٤/٧/٨ السابق ذكرها) أن الضريبة تسرى بمقتضى م ٦ و م ٨ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (قبل إلغائها بالقانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١) على المجموع الكلى للايراد السنوى الصافى الذى حصل عليه الممول خلال السنة السابقة، ولما كانت وفاة الممول خلال السنة تخلق حالة استحالة مادية من شأنها توقف حصوله على الايراد اعتبارا من تاريخ الوفاة، فانه يتعين فى هذه الحالة محاسبته على أساس ما قبضه فعلا باعتبار أن هذا هو الايراد السنوى. ويؤيد ذلك استقراء النصوص الخاصة بالضرائب وكلها تهدف إلى السنوية، ولم ترد «النسبية» إلا فى حالات خاصة مما يستفاد منه أنها تعالج حالات استثنائية، ولما كانت الضريبة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمحاسبة ومتعادلة معها، وكانت المحاسبة تتم سنويا. فانه يتعين أن تكون الضريبة سنوية، بحيث إذا قامت استحالة مادية أو قوة قهرية — كما هو الحال فى حالة انقطاع التوطن أو الوفاة — فانه يتعين أن تتم المحاسبة على أساس ما حصل عليه الممول حتى تاريخ نشوء إحدى هاتين الحالتين، وبالتالى يتعين فرض الضريبة على أساس ما حصل عليه الممول فعلا باعتباره الايراد الذى كان يجب الحصول عليه طول السنة، ويؤيد ذلك ما ورد فى تقرير لجنة الشئون المالية بمجلس الشيوخ من خصائص هذه الضريبة أنها ذات طابع سنوى.

وذلك على العكس من إعفاء الحد الأدنى للدخل والاعفاء للأعباء العائلية إذ لا يستفيد الممول إلا بجزء منها إذا حوسب عن مدة أقل من سنة (ص ٧٠٧ فيما سبق)، فاذا توفى ممول أعزب لا يعول أولادا فى آخر يونيه مثلا وكان إيراده الكلى الصافى فى المدة من أول يناير الى آخر يونيه ١٠٠٠ جنيه، فانه يعفى من ٥٠٠ جنيه فقط وتسرى الضريبة على الخمسمائة جنيه الباقية. وتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الرأى، فقد جاء بتعلياتها التفسيرية رقم ٣ للمادة الأولى من القانون رقم ٩٩ السنة ١٩٤٩، بتاريخ ١٩٥٦/٢/٦، أن: «القاعدة العامة فى الضريبة العامة على الايراد العام هى سنوية الضريبة، والاستثناء هو ربط الضريبة عن جزء من السنة (وذلك فى حالة الوفاة وانقطاع التوطن)، وأن الاعفاء المنصوص عليه فى المادتين ٤ و ٩ من القانون المذكور يكون سنويا إذا كان ربط الضريبة طبقا لقاعدة السنوية، ويكون عن جزء من السنة إذا كان ربط الضريبة على هذا الجزء فقط نتيجة للوفاة أو انقطاع التوطن». =

والقاعدة أن الضريبة تسرى بالسعر الجارى وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، أى فى اليوم الأخير من السنة الميلادية ، وفى يوم وفاة الممول، أو يوم بدء انقطاع توطنه بمصر ، غير أن المشرع ينص عادة على أن الضريبة تسرى بالسعر المقرر فى أول يناير عن إيرادات السنة السابقة ، فنص فى المادة ٢٥ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ على أن « تسرى الضريبة المقررة بهذا القانون لأول مرة فى أول يناير سنة ١٩٥٠ عن إيرادات سنة ١٩٤٩(١).

= على أن البعض يرى تطبيق مبدأ السنوية بالنسبة لاعفاء الحد الأدنى للدخل وللأعباء العائلية أيضا وعلى ذلك يعفى الممول فى المثال السابق من ١٠٠٠ جنيه ولا يدفع أية ضريبة ، و يستندون فى ذلك على أن الأخذ بمبدأ النسبية فى إعفاء الحد الأدنى للدخل يستوجب الأخذ به فى باقى الشرائح مما يهدد تقسيم الايراد إلى شرائح الذى أخذ به المشرع ، هذ إلى أن القانون سوى بين استحقاق الضريبة بالوفاة وانقطاع التوطن واستحقاقها بانتهاء السنة الميلادية . يضاف إلى ذلك أن المشرع لو أنه أراد اتباع قاعدة النسبية فى إعفاء الحد الأدنى والأعباء العائلية لنص على ذلك صراحة . (حكم المحكمة القاهرة الابتدائية ، فبراير سنة ١٩٥٤).

(١) مؤدى ذلك أن المشرع قرر سريان القانون على الماضى فى حدود إيرادات سنة ١٩٤٩ ، وذلك استثناء من القواعد العامة التى تقضى بسريان القانون على المستقبل دون الماضى ، ومن ثم فانه يجب عدم التوسع فى هذا الاستثناء .

وقد قام نزاع بين مصلحة الضرائب وممول شريك موصى فى شركة توصية تبدأ سنتها فى أول مايو سنة ١٩٤٨ وتنتهى فى ٣٠ أبريل سنة ١٩٤٩ ، أدرج فى إقراره عن إيراداته لسنة ١٩٤٩ ، إيراده من حصة التوصية عن المدة من ١٩٤٩/١/١ حتى ١٩٤٩/٤/٣٠ ، ورأت المصلحة إدراج إيراده عن سنة كاملة من ١٩٤٨/٥/١ حتى ١٩٤٩/٤/٣٠ . ووافقت لجنة الطعن والمحكمة الابتدائية المصلحة على ما رأته . ولما رفع النزاع إلى محكمة الاستئناف قضت بتاريخ ١٩٥٧/١١/٢٨ ، بعدم أحقية المصلحة فى إخضاع حصة التوصية إلا عن المدة من ١٩٤٩/١/١ إلى ١٩٤٩/٤/٣٠ . وتأيد هذا الحكم من محكمة النقض بتاريخ ١٩٦٤/٥/٣٠ ، وجاء فى حكمها : « ... يتعين ألا يدخل فى حساب الضريبة إلا جزء الإيراد الخاص بالمدة الداخلة فى سنة ١٩٤٩ ، دون الجزء الناتج قبل ذلك فى سنة ١٩٤٨ ، وإلا أدى القول بغير ذلك إلى إعمال أثر الرجعية فى غير الحدود التى وردت فى القانون ، ولا يغير من ذلك ما نصت عليه المادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ من أن الإيرادات تحدد طبقا للقواعد المقررة فيما يتعلق بوعاء الضرائب النوعية الخاصة بها ، ذلك أن هذا النص إنما يسرى فى الأحوال العادية حيث تكون كل مدة الاستغلال خاضعة للضريبة العامة على الايراد ، ولا يسرى على المدة السابقة على سنة ١٩٤٩ التى لا تخضع لأحكام الضريبة الجديدة » (الطعن رقم ٦٦ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٥ (١٩٦٤) ص ٤٤٢). وفى هذا المعنى أيضا : نقض مدنى ١٩٦٤/٦/١٧ ، الطعن ٣٣٦ لسنة ٢٩ قضائية .

كذلك نجد نصا مماثلا فى كل من القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ والمرسوم بقانون رقم١٤٦ لسنة ١٩٥٢ والقرارين بقانونين رقم٢٠٠لسنة١٩٦٠ ورقم١١٥ لسنة ١٩٦١ السابق الإشارة إليها فى الفقرة ٦٤٢ (١) .

المطلب الثانى

إجراءات ربط الضريبة

§ ١ — الإقرار السنوى

٦٤٤ — **محتويات الإقرار :** يجب على كل ممول يزيد إيراده الصافى على حد الإعفاء (أى يزيد إيراده الصافى على ١٠٠٠ جنيه مضافا إليها عند الاقتضاء مبلغ الإعفاء المصرح به للأعباء العائلية)،أن يقدم إقرارا سنويا بإيراده الكلى .

وإذا كان الممول غائبا ، أو قاصرا ،أومحجورا عليه ، فعلى وكيله،أو وليه ، أو الوصى، أوالقيم عليه ، بحسب الأحوال ، تقديم هذا الإقرار.

ويبين الممول فى الإقرار ما يكون لديه من أنواع الإيرادات ، والمبالغ الجائز خصمها ، والأعباء العائلية على الوجه الآتى (م ١٢ القانون) :

(أولا) — الإيرادات :

يبين الممول فى إقراره العناصر المكونة لما قد يكون لديه من أنواع الإيرادات السابق بيانها والتى نصت عليها المادة ١٢ من القانون وهى :

(١) إيراد الأراضى الزراعية (وفقا لما هو مبين بالمادة السادسة من القانون) .

(٢) إيراد العقارات المبنية (وفقا لما هو مبين بالمادة المذكورة) .

---

(١) يطبق السعر الجديد فى حالة الوفاة وانقطاع التوطن فى خلال السنوات ١٩٥١، ١٩٥٢، ١٩٦٠ ، ١٩٦١ . ويعدل الربط إذا كان قد تم طبقا للسعر القديم إذ ينص المشرع فى كل من القوانين المذكورة فى المتن على سريان السعر الجديد على إيرادات تلك السنوات. فاذا كان ممول قد توفى خلال سنة ١٩٥١ وقبل صدور القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ ، فان السعر الجديد الذى قرره هذا القانون هو الذى يطبق نزولا على حكم م ٤ من القانون المذكور .

(٣) إيراد القيم ورءوس الأموال المنقولة المستمدة مما يلى :

ا) القيم المنقولة من أسهم وحصص تأسيس وسندات وسلفيات.

ب) أرباح وأتعاب أعضاء مجالس الإدارة فى الشركات أو أى صاحب نصيب ومقابل الحضور .

جـ) حصة الشريك الموصى فى شركات التوصية البسيطة .

د) الديون والودائع والاستثمارات الأخرى .

(٤) الأرباح التجارية والصناعية (١) .

(٥) المرتبات وما فى حكمها والأجور والأتعاب والمكافآت (٢) .

(٦) المعاشات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة .

(٧) أرباح المهن غير التجارية .

ويوضح الإقرار على حدة الإيرادات المحصلة من الخارج بطريق مباشر أو غير مباشر مهما كان نوعها (٣)، على أنه يعفى من هذا الإيضاح الفنيون والخبراء

---

(١) إذا كانت السنة المالية لمنشأة الممول متداخلة فلا يجزأ الربح التجارى بين السنتين المتداخلتين ، وإنما يدخل كله فى وعاء الضريبة العامة عن السنة التى تنتهى سنة المنشأة خلالها ، إذ يعتبر أن الربح تحقق برمته فى تاريخ إقفال ميزانيتها . فأرباح سنة ١٩٦٤/١٩٦٥ لا تجزأ بين سنة ١٩٦٤ وسنة ١٩٦٥ . وإنما تدخل كلها فى وعاء ضريبة الايراد العام عن سنة ١٩٦٥ وهذا ما يستفاد من المادة ٦/٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٥٩ (نقض مدنى ٦/٥/١٩٦٤، الطعن ٣١٩ لسنة ٢٩ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية السنة ١٥ (١٩٦٤)، ص ٦٣٥).

(٢) قد يحدث ، نتيجة للتعديلات التى قد تدخل على المرتبات عن مدد سابقة أن يتجمد للممول مبالغ تمثل فروق المرتبات . هذه المبالغ تدخل فى وعاء الضريبة العامة عن السنة التى تصرف أو توضع تحت تصرف الممول أثناءها . لأن العبرة فى الضريبة العامة هى بسنة التحصيل بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق (تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٣ ورقم ١٧ للمادة ٦ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

(٣) إذ لا يشترط لخضوع الإيراد المستمد من الخارج بالنسبة إلى المصرى أو الأجنبى المتوطن فى مصر أن يتم قبضه فى مصر ، بل يكفى أن يوضع تحت تصرفه فى الخارج ، كأن يدفع لوكيله هناك ، أو يضاف لحسابه بأحد المصارف (تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة الأولى من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

الأجانب المشار إليهم فى البند ٣ من المادة الرابعة من القانون (١).

(ثانيا) — المبالغ الجائز خصمها من الإيراد الكلى :

وهى المبالغ الواردة بالمادة السابعة من القانون على النحو الذى سبق بيانه(٢)، وقد أوجب المشرع على الممول فيما يتعلق بالديون المعقودة والمعاشات والنفقات التى يتحتم قانونا دفعها أن يقدم بيانا باسم ومحل إقامة الدائن ، ونوع وتاريخ العقد المثبت للمديونية ، وإذا كان العقد رسميا فيذكر إسم الجهة التى وثق فيها العقد أو المحكمة التى صدر منها الحكم المقرر المديونية ، ثم مقدار الفوائد أو أقساط المعاش أو النفقة السنوية (م ١٥/٣) .

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة يذكر نوع كل منها ومقداره والجهة التى سددت فيها الضريبة (م ١٥/٤) .

(ثالثا) — الأعباء العائلية :

يجب على الممول أيضا أن يوضح فى إقراره كافة البيانات الخاصة بأعبائه العائلية إذا كان صافى إيراده لا يتجاوز ألفى جنيه .

٦٤٥ — ميعاد تقديم الإقرار : يقدم الإقرار خلال الثلاثة شهور الأولى من كل سنة (أى قبل أول أبريل) على النموذج رقم ١ (ضريبة عامة) أو على أية ورقة عادية تشتمل على البيانات الواردة به(٣) .

ويترتب على عدم تقديم الإقرار فى الميعاد المذكور الحكم بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها ، وأداء تعويض لا يقل عن ٢٥٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة .

---

(١) راجع الفقرة ٦٢٢ ، ص ٧٠٦ ، فيما سبق.

(٢) راجع الفقرات ٦٣٢ — ٦٣٩ ، ص ٧٢٢ وما بعدها فيما سبق.

(٣) أنظر النموذج رقم ١ « ضريبة عامة » المرفق بالقرار الوزارى رقم ٤١ لسنة ١٩٥٢ باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات (م ٢١/١و٢ معدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) .

ويجب على الممول أو الوكيل أو الولى أو الوصى أو القيم بحسب الأحوال أن يوقع الإقرار ويقدمه إلى مأمورية الضرائب المختصة مقابل إيصال، أو يرسله إليها بالبريد الموصى عليه مع علم الوصول (م ١٦ من القانون وم ١ من اللائحة التنفيذية) (١) .

٦٤٦ - مأمورية الضرائب المختصة : مأمورية الضرائب المختصة هى الكائن فى دائرتها محل إقامة الممول فى الجمهورية العربية المتحدة ، وإذا تعددت محال إقامته ، فهى المأمورية الكائن بدائرتها مقر عمله الرئيسى ، كل ذلك ما لم يكن من مولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، فيقدم الإقرار إلى المأمورية التى يتبعها الممول بصفته هذه (٢) .

وإذا كان الممول غير مقيم بالجمهورية العربية المتحدة ، فمأمورية الضرائب المختصة هى التى توجد بدائرتها مصالحه الرئيسية (م ١٢ من اللائحة التنفيذية) .

٦٤٧ - حالة الوفاة : فى حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة،

---

(١) يعتبر الاقرار مقدما فى الميعاد إذا سلمه الممول للمأمورية المختصة أو صدره بالبريد قبل أول أبريل من كل عام. فالعبرة فى الحالة الأولى بتاريخ التسليم للمأمورية ، وفى الحالة الثانية بتاريخ التصدير بالبريد الثابت على إيصال علم الوصول وليس بتاريخ الوصول للمأمورية (تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ١٦ من القانون ، لمصلحة الضرائب) . وجرت مصلحة الضرائب على معاملة الممول الذى يقدم إقرارا عن ضريبة نوعية بإيراد يقل عن حد الإعفاء من الضريبة العامة ، ثم يتضح بعد فحص هذا الإقرار ، سواء من المأمورية أو بناء على قرار لجنة الطعن أو حكم من القضاء أن إيراده النوعى يتجاوز حد الإعفاء من الضريبة العامة ، معاملة من قدم إقرار الضريبة العامة فى الميعاد (تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) .

(٢) وذلك اعتبارا من ٢١ مايو سنة ١٩٥٣ ، تاريخ سريان القانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ ، الذى جعل الاختصاص بالنسبة إلى الممول الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أو لضريبة أرباح المهن غير التجارية ، للمأمورية الضرائب التى يتبعها بصفته هذه.

أو وصى التركة ، أو المصفى أن يقدم إقرارا بإيرادات الممول فى تلك الفترة من السنة ، وذلك خلال ثلاثة أشهر من تاريخ الوفاة (م ١٦/٢ مضافة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) .

٦٤٨ – حالة انقطاع التوطن : على الأجنبى الذى ينقطع توطنه بمصر أن يقدم الإقرار إلى المأمورية المختصة قبل انقطاع توطنه بشهرين على الأقل مالم يكن هذا الانقطاع فجأة بسبب خارج عن إرادته وعلى مأمورية الضرائب خلال شهر من تاريخ وصول الإقرار إليها أن تخطره بمقدار الضريبة المستحقة عليه لغاية تاريخ انقطاع التوطن . (م ١٦/٣ مضافة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ و م ٤ من اللائحة التنفيذية) .

٦٤٩ – مد مدة تقديم الإقرار شهرا آخر : لمصلحة الضرائب عند الاقتضاء، ولأسباب يكون تقديرها موكولا إليها وحدها، أن تمنح مهلة أخرى لا تتجاوز شهرا لتقديم الإقرار ويكون منح تلك المهلة بناء على طلب يقدمه الممول إلى المأمورية المختصة قبل انتهاء المهلة المحددة لتقديم الإقرارات ، على أن يتضمن الطلب الأسباب التى يستند إليها فى عدم تقديم الإقرار فى الميعاد القانونى (م ١٦/٤ مضافة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ وم ٣/١ من اللائحة التنفيذية مضافة بالقرار الوزارى رقم ١١٨ لسنة ١٩٥٣) .

٦٥٠ – تصحيح الممول لإقراره : للممول أن يصحح إقراره إذا تبين له بعد تحريره وجود أخطاء فيه ، بشرط أن يتم التصحيح قبل الربط النهائى .

٦٥١ – تسديد الضريبة : على الممول أن يؤدى الضريبة المستحقة من واقع إقراره فى الميعاد المحدد لتقديمه (م ١٧ / ١ معدلة بالقانون رقم ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦) .

وإذا كان الممول قد طلب تصحيح إقراره خلال الفترة التى يجب أن تقدم

فيها الإقرارات فإنه يسدد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار المصحح ، أما إذا طلب التصحيح بعد تلك الفترة وقبل الربط النهائى فإنه يسدد الضريبة من واقع إقراره الأول قبل تصحيحه ، طالما أن المصلحة ستراعى تصحيحاته ، إذا اقتنعت بها ، عند الفحص ، وطالما أن حقه فى استرداد ما يكون قد دفعه بالزيادة قائم بعد الربط ، خلال المدة المقررة قانونا (١) .

وفى حالة وفاة الممول يلتزم الورثة أو وصى التركة أو المصفى بأداء الضريبة المستحقة على الممول من مال تركته (م ٢/١٧ مضافة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) .

ويترتب على عدم تسديد الضريبة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد، الحكم بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها . وأداء تعويض لا يقل عن ٢٥٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة (م ١/٢١ معدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) .

وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات (م ٢/٢١ معدلة) .

٦٥٢ ـ *فحص الإقرارات* : إذا ماقدم الإقرار لمصلحة الضرائب فإنها تقوم بفحصه ، ولها أن تطلب من الممول بكتاب موصى عليه مع علم الوصول، تقديم الإيضاحات والبيانات التى ترى لزومها لها ، ويجب أن يشمل الطلب جميع النقط المطلوب إيضاحها أو تقديم بيانات عنها بما فى ذلك الأعباء العائلية ، والتكاليف الواجبة الخصم ، كما أن لها أن تطلب منه مبررات إذا اجتمع لديها من العناصر مايدل على أن إيراداته الفعلية تزيد على الإيرادات الواردة فى إقراره،

---

(١) ومن جهة أخرى لا يجوز لمصلحة الضرائب مطالبة الممول بأية فروق فى الضريبة إلا بعد الانتهاء من الفحص والربط ، ويكون سند تحصيل هذه الفروق عندئذ هو الورد الذى يصدر بعد الربط .

وتحدد له موعدا للاجابة كتابة ، لا يقل عن ثلاثين يوما (١) (م ١٨ من القانون و م ٥ من اللائحة) .

٦٥٣ - تصحيح المصلحة للإقرار : لمصلحة الضرائب الحق في تصحيح الإقرار ، ويجب عليها في هذه الحالة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مع علم الوصول بالعناصر التي ترى جعلها أساسا لربط الضريبة عليه ، وأن تطلب منه موافاتها كتابة بملاحظاته على ما أجرته من تصحيحات وذلك في خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاستلام (٢) (م ١٩ من القانون و م ٦ من اللائحة) .

فإذا لم يرد الممول في الميعاد المذكور بملاحظاته على ما أجرته المأمورية على الإقرار من تصحيحات (٣)، ربطت المأمورية الضريبة عليه بطريق التقدير، وأصبحت واجبة الأداء (٤) ، على ما سنبينه عند الكلام على ربط الضريبة .

وإذا رد في الميعاد بعدم موافقته على التصحيحات ، وبعث بملاحظاته إلى

---

(١) يكون طلب تقديم الإيضاحات والبيانات المشار إليها بواسطة المأمورية المختصة على النموذج رقم ٤ « ضريبة عامة » .

(٢) تخطر المأمورية المختصة الممول بالتصحيحات التي ترى إدخالها على إقراره ، والعناصر التي ترى جعلها أساسا لربط الضريبة عليه، على النموذج رقم ٥ « ضريبة عامة ». وإلا تعرضت إجراءات ربط الضريبة للبطلان شكلا .

ويجرى العمل في مصلحة الضرائب (تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ١٩ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩) على أنه إذا ترتب على تعديل المأمورية لإقرار الممول أو تصحيحه أن أصبح صافي إيراده دون حد الاعفاء، أو استغرقت خسارته التجارية أو الصناعية سنة تحققها جميع إيراداته من المصادر الأخرى في نفس السنة ، أخطرته المأمورية بتلك التعديلات على النموذج رقم ٥ المشار إليه ، واتخذت باقي إجراءات الربط الأخرى كالحالات الخاضعة للضريبة فيما عدا إرسال التنبيهات ، وذلك عملا بمبدأ استقرار الربط .

وإذا نشأ للممول — نتيجة تعديل المأمورية لإقرارة — حق في رد مبالغ دفعها بالزيادة ، بدأ سريان تقادم هذا الحق من تاريخ إخطاره به .

(٣) أي إذا لم يرد الممول على النموذج رقم ٥ « ضريبة عامة » ، السابق ذكره .

(٤) وفي هذه الحالة يوجه إلى الممول تنبيه بصدور الورد على النموذج رقم ٨ «ضريبة عامة».

المأمورية فلم تقتنع بها ، ربطت عليه الضريبة وفقا لتقدير المأمورية (١) .

وإذا وافق على التصحيحات التى أجرتها المأمورية ، ربطت الضريبة عليه وفقا لها . هذا بالنسبة إلى الممول الذى يقدم إقراره فى الميعاد .

٦٥٣ م — حالة عدم تقديم الإقرار فى الميعاد : إذا لم يقدم الممول الإقرار فى الميعاد ، أو لم يقدمه أصلا ، قام مأمور الضرائب المختص بتقدير إيراده ، وله ، إذا رأى مايدعو لذلك ، أن يطالب منه الإيضاحات والبيانات

(١) وفى هذه الحالة يخطر الممول بربط الضريبة عليه بالنموذج رقم ٦ « ضريبة عامة » المعدل ، وهى الحالة الوحيدة التى يوجه فيها هذا النموذج إلى الممول وله عندئذ أن يطعن أمام لجنة الطعن فى التصحيحات أو التقدير الذى أجرته المأمورية ، على ما سنرى ، وذلك فى خلال شهر من تاريخ تسلمه النموذج رقم ٦ المشار إليه ، فاذا لم يفعل يصبح هذا الربط نهائيا لا يجوز الطعن فيه أمام أية جهة ، والضريبة واجبة الأداء ، ويصدر الورد بربط الضريبة ، ويرسل إلى الممول مع تنبيه بدفع الضريبة على النموذج رقم ٨ « ضريبة عامة » .

وقد سبق أن ذكرنا أن إرسال النموذج رقم ٥ « ضريبة عامة » إجراء واجب اتخاذه ، ويترتب على إغفاله بطلان إجراءات ربط الضريبة ، وكذلك الحال بالنسبة للنموذج رقم ٦ « ضريبة عامة » المشار إليه فقد عبر المشرع فى المادة ١٩ من القانون بلفظ « يتعين » إخطار الممول بالتصحيح، مما يجعل الأمر واجبا ، فاذا لم يثبت أن مصلحة الضرائب قامت باخطار الممول بهذين النموذجين وفقا لما تقضى به أحكام المادتين ١٩و٢٠ من القانون ، وبالطريق الذى رسمه المشرع فيهما ، فلا جدال فى أن الربط يكون باطلا كأن لم يكن لعدم استيفائه الاجراءات الشكلية القانونية ، أى لا يكون هناك ربط (محكمة استئناف القاهرة ، ٣٠/٥/١٩٦٣ — استئناف رقم ٦٠٥ لسنة٧٩ قضائية ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص٦٢٩).

لكن النموذج رقم ٦ المشار إليه لا يعتبر ورقة من أوراق التنفيذ ، حتى فى الحالات التى يرسل فيها وتصبح الضريبة واجبة الأداء ، أى بالنسبة إلى الممولين الذين لم يطعنوا فى التصحيحات أو التقدير خلال شهر من تاريخ إخطارهم به ، لأن هذا النموذج لا يعتبر تنبيها بصدور الورد ، بل هو مجرد « إخطار » بربط الضريبة ، يرسل فى حالة عدم موافقة الممول على التصحيحات التى أجرتها المأمورية أو إذا لم تقتنع المأمورية بملاحظاته على النموذج رقم ٥ « ضريبة عامة».

لذلك فان من الضرورى — متى انقضت المواعيد المقررة للطعن فى التقدير وأصبحت الضريبة واجبة الأداء — إصدار الورد ، وإرسال التنبيه إلى الممول بصدوره على النموذج رقم ٨ « ضريبة عامة » .

أما بالنسبة إلى الممول الذى يطعن فى الميعاد ، فلا يصدر ورد بالنسبة إليه إلا بعدصدور قرار لجنة الطعن ، إذ أن الورد لا يصدر إلا إذا أصبحت الضريبة واجبة الأداء ، والضريبة لا تصبح واجبة الأداء بالنسبة اليه الا بصدور هذا القرار .

اللازمة (١) ثم يربط الضريبة عليه طبقا لتقدير المصلحة (٢) ، وتصبح واجبة الأداء ، على ما سنبينه عند الكلام على ربط الضريبة .

٦٥٣ (ا) — رفض الممول تسلم الخطابات المرسلة إليه مع علم الوصول: يقوم رفض الممول تسلم الخطابات المرسلة إليه من مصلحة الضرائب مع علم الوصول مقام الإعلان ، ويعتبر إعلانا صحيحا ، حسبما تقضى به المادة ٩٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، التى أحالت إليها المادة ٢٤ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ (٣) .

٦٥٤ — حق الاطلاع: تمكينا لمصلحة الضرائب من التحقق من صحة ما تضمنته إقرارات الممولين من بيانات ، خول القانون المصلحة حق الاطلاع على حسابات المصارف والشركات ، والحصول منها على ما تريد من بيانات ، فنص فى المادة ٢٤ منه معدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ على أنه: « فى تطبيق هذا القانون تسرى الأحكام الواردة فى الفصل الأول من الكتاب

---

(١) وذلك على النموذج رقم ٤ « ضريبة عامة » ، السابق ذكره . ويتعين على مأمور الضرائب المختص ، هنا أيضا إخطار الممول ، على النموذج رقم ٥ « ضريبة عامة » ، بالعناصر التى يرى جعلها أساسا لربط الضريبة عليه ، وبالتصحيحات التى يرى ادخالها على اقراره ولو كان قد قدمه بعد الميعاد ، تطبيقا للمادة ١٩ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والمادة ٦ من لائحته التنفيذية والا تعرضت اجراءات ربط الضريبة للبطلان شكلا (راجع هامش ٢ ، ص٧٤٧ ، فيما سبق — وتعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ١٩ من القانون لمصلحة الضرائب).

(٢) ويوجه الى الممول التنبيه بصدور الورد بربط الضريبة على النموذج رقم ٨ « ضريبة عامة » .

(٣) وقد رأت محكمة النقض المدنية (١٩٦٣/١٢/١١ ، فى الطعن رقم ٥٧ لسنة ٢٩ قضائية ، مجموعة أحكام المحكمة السنة ١٤ (١٩٦٣) ص ١١٣٥) ، أنه لاحاجة عند رفض الممول تسلم خطاب مأمورية الضرائب الموصى عليه بعلم الوصول، الى اتباع أحكام المواد من ١٥ الى ١٩ من قانون المرافعات الخاصة بالاعلان الذى يقوم به المحضر عن طريق البريد (وذلك قبل الغاء تلك المواد بمقتضى القرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢) فضلا عن أن المادة ٩٦ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لاتوجب على عامل البريد تسليم الاعلان الى جهة الادارة عند رفض الممول تسلمه .

الرابع من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الخاصة بحق الإطلاع وسر المهنة... »(١)

٦٥٥ — **التزام الغير بتقديم بيانات الى مصلحة الضرائب**: فضلا عن حق الاطلاع ، أضاف القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ إلى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ نصوصا جديدة تلزم بعض الهيئات والأفراد بتقديم بيانات معينة إلى مصلحة الضرائب تعينها على التحقق من صحة ما جاء بإقرارات الممولين ، وتفيدها فى ربط الضريبة عليهم . وهذه النصوص الجديدة هى المواد ٢٤ مكررا / ١ و ٢٤ مكررا / ٢ و ٢٤ مكررا /٣ . تلزم المادة الأولى منها الأشخاص والهيئات الذين تقضى مهنتهم عليهم بأداء ما تنتجه القيم المنقولة من إيرادات ، بأن يقدموا إلى مصلحة الضرائب إقرارا (٢) بالأشخاص الذين قيدوا لحسابهم أوأدوا إليهم مبالغ من هذا النوع ، وقيمة هذه المبالغ وطبيعتها (٣) .

وتلزم المادة الثانية الأشخاص الذين يؤدون بمناسبة قيامهم بأى عمل من أعمال مهنتهم ، مبالغ إلى غيرهم على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد (القارد) أو غير

(١) راجع الفقرة ٥٥٦ وما بعدها ، ص ٦٣٦ وما بعدها ، فيما سبق .

(٢) يقدم هذا الاقرار على النموذج رقم ١١ « ضريبة عامة »أو على أية ورقة مشتملة على البيانات الواردة به ، إلى قسم الضريبة على الايراد (العامة) (مركز التجميع) بمصلحة الضرائب أما بالتسليم مقابل ايصال أو بارساله بكتاب موصى عليه مع علم الوصول .

(٣) تنص المادة ٢٤ مكررا — ١ على أن: « على الشركات والمصارف والهيئات والأشخاص الذين من مهنتهم بصفة أصلية أو تبعية أداء ما تنتجه القيم المنقولة من ايرادات وأرباح وغيرها أن يتقدموا إلى مصلحة الضرائب قبل أول مارس من كل سنة إقرارا مبينا به :

١ — أسماء وألقاب ووظائف أو مهن وعنوانات ومحال إقامة الأشخاص الذين قيدت لحسابهم أو أديت إليهم أية مبالغ مما تنتجه القيم المنقولة سواء أكانت أسمية أم لحاملها خلال السنة السابقة .

٢ — قيمة المبالغ المؤداة لكل منهم أو المقيدة لحسابه خلال السنة السابقة سواء أكان الأداء أو القيد فى الحساب مقابل تقديم الكوبونات أو ما يقوم مقامها أم بغير ذلك مع ايضاح نوع القيم المالية المؤدى نتاجها وطبيعة المبلغ المؤدى كأرباح أو أتعاب مجالس الادارة أو نصيب فى الربح أو مقابل حضور أوحصة شريك موصى — وعلى العموم يجب أن يتضمن الاقرار بيان طبيعة الأرباح

ذلك بأن يقدموا إلى مصلحة الضرائب إقرارا (١) يبينون فيه الأشخاص الذين أديت إليهم المبالغ المذكورة . والمبلغ المؤدى لكل منهم ونوعه (٢) .

ونصت المادة الأخيرة (م ٢٤ مكررا / ٣) على عقاب من لم يقدم الإقرار المنصوص عليه فى المادتين السابقتين فى الميعاد ، أو قدمه متضمنا بيانات غير صحيحة مع علمه بذلك ، بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها . وفضلا عن هذه الغرامة يصبح ملزما بأداء الضريبة عن المبالغ التى لم يقر عنها وذلك بسعر أعلى شريحة ، ولا يحول ذلك دون ربط الضريبة العامة على هذه المبالغ باسم الممول الحقيقى متى تعرفت عليه مصلحة الضرائب .

§ ٢ — ربط الضريبة

٦٥٦ — الأصل فى الضريبة العامة أن تربط (٣) على الإيراد الحقيقى

= والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على اختلاف أنواعها وحصص التأسيس والسندات والسلف ومكافآت التسديد وأنصبة السندات وغيرها من القيم المنقولة » .

(١) يقدم هذا الاقرار على النموذج رقم ١٢ « ضريبة عامة » أو على أية ورقة تحتوى على البيانات الواردة به ، إلى قسم الضريبة العامة على الايراد (مركز التجميع) بمصلحة الضرائب ، إما بالتسليم مقابل إيصال ، أو بارساله بكتاب موصى عليه مع علم وصول .

(٢) تنص المادة ٢٤ مكررا /٢ على ما يأتى : « أصحاب ومديرو المنشآت عامة وأصحاب المهن غير التجارية الذين يؤدون بمناسبة قيامهم بأى عمل من أعمال مهنتهم إلى أى شخص من غير موظفيهم وعمالهم أو إلى موظفيهم السابقين سواء كان فى داخل مصر أو خارجها أية مبالغ على سبيل العمولة أو السمسرة أو الرد التجارى أو غير ذلك من الأتعاب أو الهبات أو المكافآت سواء أكان أداؤها بصفة مستديمة أم عارضة ، ملزمون بأن يقدموا لمصلحة الضرائب قبل أول مارس من كل سنة إقرارا مبينا به : ١ — أسماء وألقاب ووظائف أو مهن وعنوانات ومحال إقامة الأشخاص الذين أديت إليهم المبالغ المذكورة خلال السنة السابقة . ٢ — المبلغ المؤدى لكل منهم ونوعه » .

(٣) تقوم المأمورية المختصة بربط الضريبة على النموذج رقم ٧ « ضريبة عامة » (م ٨ من =

الثابت من إقرار الممول إذا قبلته مصلحة الضرائب ، وإذا أجرت المصلحة تعديلا فيه فان الضريبة تربط على أساس الإيراد المعدل إذا قبله الممول، وفى غير ذلك من الحالات تربط بطريق التقدير .

٦٥٧ — **ربط الضريبة بطريق التقدير** :وعلى ذلك تربط الضريبة بطريق التقدير فى الأحوال الآتية : (م ٢٠ معدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣).

(١) إذا لم يقدم الممول إقرارا فى الميعاد الذى حدده القانون فى المادة ١٦ .

(٢) إذا قدم الممول إقرارا فى الميعاد القانونى ، ولكنه لم يرد فى الميعاد المبين فى المادة ١٨ على ماطلبته مصلحة الضرائب من بيانات وإيضاحات .

(٣) إذا أجرت مصلحة الضرائب تصحيحات فى إقراره وطلبت منه موافاتها بملاحظاته كتابة فى الميعاد المبين فى المادة ١٩ فلم يفعل .

(٤) إذا لم يوافق الممول على التصحيحات التى أجرتها مصلحة الضرائب أو لم تقتنع المصلحة بملاحظاته .

فى جميع الأحوال المذكورة تربط الضريبة بطريق التقدير .

٦٥٨ — وقد كان النص الأصلى للمادة ٢٠ يلزم مصلحة الضرائب بربط الضريبة بطريق التقدير خلال ستة أشهر من تاريخ استحقاقها ، ولما كان من الصعب عملا إن لم يكن من المستحيل ربط الضريبة فى تلك الفترة ، لأن ميعاد تقديم الإقرارات واستيفاء إجراءات المناقشة مع الممولين يستغرق بنص المواد ١٦ و١٨ و١٩ من القانون خمسة أشهر على الأقل ، فلا يتبقى من المدة المذكورة

= اللائحة التنفيذية للقانون معدلة بالقرار الوزارى رقم ١٢١ لسنة ١٩٥٨) .
وتصدر الأوراد التى تحصل بمقتضاها الضريبة من رؤساء المأموريات المختصين ويحرر الورد والتنبيه بصدور الورد على النموذج رقم ٨ « ضريبة عامة » (م ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون معدله بالقرار الوازارى رقم ١٢١ لسنة ١٩٥٨) ويقصد برئيس المأمورية : المراقب أو المأمور الأول أو من ينوب عنهما (قرار وزارى رقم ٦١ لسنة ١٩٥٤ م ٤) .

غير شهر واحد ، فقد طلبت الحكومة عند تعديل القانون فى سنة ١٩٥١ إلغاء ذلك القيد الزمنى ، ولكن البرلمان فى ذلك الوقت لم يوافقها على ما طلبت ، واكتفى بإفساح المدة من ستة أشهر تبدأ من تاريخ استحقاق الضريبة إلى سنتين تبدآن من اليوم التالى لانتهاء الأجل المعين لتقديم الإقرارات (م ٢٠ معدلة بالقانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١) ، غير أن ميعاد السنتين ذاته لم يكن كافيا لأن ربط الضريبة العامة يتوقف على ربط الضرائب النوعية ، مما يقتضى جعل موعد الربط فى الضريبة العامة أطول منه فى الضرائب النوعية ، أو على الأقل مساويا له ، يضاف إلى ذلك أن بعض الممولين عمد إلى التمسك بهذا الميعاد بوصفه من مواعيد الإسقاط ، يسقط حق المصلحة فى ربط الضريبة عليه إذا هى لم تقم بذلك خلال الميعاد المذكور ، مما يعرض ما يستحق للخزانة للضياع ، لذلك انتهزت الحكومة فرصة تعديل القانون فى سنة ١٩٥٣ وطلبت إلغاء ذلك القيد الزمنى ، لا من ذلك التاريخ فقط ، وإنما منذ العمل بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، ووافقها المشرع على ذلك (م ٢٠ معدلة بمقتضى القانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ والمادة ٦ من القانون الأخير) ، بذلك أصبحت المدة التى يجب على مصلحة الضرائب ربط الضريبة العامة خلالها بطريق التقدير هى مدة التقادم المسقط لحق الحكومة وهى خمس سنوات تبدأ من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرارات ، حكمها فى ذلك حكم الضرائب النوعية (م ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى أحالت إليها المادة ٢٤ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، والمادة ٩٧ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المضافة بمقتضى المرسوم بقانون رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢) .

٦٥٩ — أسس التقدير : لم يضع المشرع معايير تستعين بها مصلحة الضرائب على تقدير إيراد الممول ، ولا يعنى ذلك أن تربط عليه الضريبة جزافا ، بل

يجب أن يكون التقدير على أسس سليمة ومتفقة مع أحكام القانون . ويمكن القول بأن المصلحة أن تستعين بكافة الوسائل التى توصلها إلى ذلك الغرض : كالنظر إلى ما لدى الممول من العقارات أو الأموال المنقولة التى تدر إيرادا ، ومقدار كسبه من عمله ، كما يمكنها الاستعانة بدفاتره التجارية حتى ولو كانت غير منتظمة ، وبالمظاهر الخارجية التى يحيط بها نفسه . وبمستوى معيشته ، إلى غير ذلك من الوسائل ، على أن تتحرى فى ذلك أن يكون تقدير إيراد الممول أقرب ما يكون إلى الواقع (١) .

٦٦٠ – **الطعن فى التقرير** : لم يسو المشرع فى الحكم بين الأحوال التى تربط فيها الضريبة بطريق التقدير السابق ذكرها ، فنص على أن الضريبة تصبح واجبة الأداء طبقا للتقدير الذى تجريه مصلحة الضرائب فى الحالات الثلاثة الأولى (وهى حالة عدم تقديم الإقرار أصلا أو تقديمه بعد الميعاد القانونى ، وحالة عدم الرد على ما تطلبه المصلحة من بيانات وإيضاحات ، وحالة عدم إرسال

---

(١) فبالنسبة للأراضى الزراعية مثلا ، يجب التحقق من مساحة الأطيان التى يملكها الممول ، والناحية الكائنة بها ، ثم الرجوع إلى الأقسام المالية بالمحافظات لمعرفة مقدار الضرائب المربوطة عليها والمسدد منها فى سنة المحاسبة . وفى حالة تعذر الحصول على مقدار الضرائب المربوطة تنص التعليمات التفسيرية رقم ٤ للمادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب ، على أنه يمكن اتخاذ أعلى قيمة إيجار للحوض أو الناحية الكائنة بها الأطيان أساسا للتقدير الحكمى بالرجوع إلى جدول فئات القيمة الأيجارية .

وبالنسبة للعقارات المبنية يجب التحقق من العقارات المملوكة للممول ، ومن الضرائب المربوطة عليها والمسدد منها فى سنة المحاسبة بالرجوع إلى الأقسام المالية المشار اليها .

وبالنسبة لإيرادات القيم المنقولة يرجع إلى الشركات والهيئات الدافعة أو للبنوك المحفوظة بها الأوراق المالية .

وبالنسبة للمرتبات والماهيات والأجور والمكافآت يرجع إلى الجهات التى تصرفها .

وتتبع إجراءات مماثلة بالنسبة لباقى الإيرادات .

ويستحسن أن يتوجه مأمور الضرائب بنفسه إلى الجهة الموجودة بها البيانات المطلوبة إذا كانت فى دائرة المدينة التى يعمل بها ، للحصول عليها ، بما له من حق الأطلاع المقرر فى القانون ، لا سيما إذا تأخرت الجهات – حكومية أو غير حكومية – الموجودة بها البيانات المطلوبة فى الرد عليه (تعليمات تفسيرية رقم ٤ للمادة ٢٠ من القانون ، المشار إليها) .

ملاحظات على ما تجريه المصلحة من تصحيحات) ، وأن يرسل الممول تنبيه بصدور الورد متضمنا أيضا الضريبة المربوطة عليه ، ووجوب أدائها ، وذلك بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول ، وأجاز للممول أن يطعن فى التقدير ، خلال شهر من وصول التنبيه إليه ، أمام لجنة الطعن المنصوص عليها فى المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، وطبقا للأوضاع المقررة بالمادة ٥٢ من القانون المذكور (١). (م ٢٠ معدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) .

أما فى الحالة الرابعة (حالة ما إذا لم يوافق الممول على التصحيحات التى أجرتها مصلحة الضرائب ، أو لم تقتنع المصلحة بملاحظـــاته) ، فتؤدى الضريبة من واقع إقراره ، وما يكون قد قبله من التصحيحات التى أجرتها المصلحة ، ولكن الضريبة تربط وفقاً لتقدير المصلحة ، ويخطر الممول بهذا الربط بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول ، ويجوز له أن يطعن فى التصحيح أو التقدير الذى لم يقبله خلال شهر من تاريخ هذا الإخطار ، وذلك أمام لجنة الطعن المشار إليها ، ويحصل باقى الضريبة طبقا لقرار اللجنة .

٦٦١ — فإذا لم يقدم الطعن خلال المدة المذكورة أو قدم بدون مراعاة الأوضاع المقررة فى المادة ٥٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يصبح الربط وفقا لتصحيحات المصلحة وتقديراتها نهائيا ولا يجوز الطعن فيه أمام أية جهة ، وتصبح الضريبة واجبة الأداء بغير حاجة إلى تنبيه آخر ، إلا إذا كان الممول قد طعن فى الربط النوعى لأى عنصر من عناصر الإيراد الخاضعة للضريبة العامة ، ففى هذه الحالة لا يعتبر الربط واجب الأداء بالنسبة إلى العناصر المطعون فيها طعنا نوعيا ، ويتخذ قرار اللجنة المختصة بالطعن النوعى أساسا لتعديل ربط الضريبة العامة وتحصيل باقى الضريبة .

---

(١) راجع الفقرة ٤٤١ وما بعدها ، ص ٤٨٦ وما بعدها فيما سبق .

٦٦٢ — وإذا طعن الممول فى ربط الضريبة العامة وكان الربط بالنسبة إلى ضريبة نوعية أو إلى عنصر من عناصرها محل طعن ، فلا يحال إلى لجنة الطعن غير أوجه الخلاف الأخرى التى لم يتناولها طعن نوعى ، وكذلك لا يحال إليها الخلاف الخاص بربط عنصر نوعى أصبح نهائيا طبقا للقواعد المقررة فيما يتعلق بذلك العنصر النوعى .

وقد أضيفت الأحكام الأخيرة إلى المادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بمقتضى القانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ حتى تتناسق أحكامها مع أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فيما يتعلق بإجراءات ربط الضريبتين النوعيتين على الأرباح التجارية والصناعية وعلى أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، وتفاديا من تكرار الإجراءات أو تعارضها . ويبدأ سريان تلك الأحكام من ٢١ مايو سنة ١٩٥٣ ، تاريخ نشر القانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ فى الجريدة الرسمية (١) .

٦٦٣ — الطعن فى قرار اللجنة : تقضى الفقرة الأخيرة من المادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بعد تعديلها بالقانونين رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ ورقم ٢١ لسنة ١٩٥٤ بأن لكل من مصلحة الضرائب والممول أن يطعن فى قرار اللجنة وفقا لما هو منصوص عليه فى المادتين ٥٤ و ٥٤ مكرر من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (أى أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال شهر من تاريخ إعلانه بالقرار، مع جواز استئناف الحكم الصادر من المحكمة .

---

(١) أما قبل هذا التاريخ فلم يكن أثر الطعن فى الضريبتين النوعيتين يمتد إلى الضريبة العامة، بل كان المتعين التقرير بالطعن عن العناصر النوعية ، عند ربط الضريبة العامة على الإيراد، لأن المواد ٤٥ و ٤٧ و ٥٢ و ٧٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، قبل أن تعدل بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ ، بينت بوضوح أن لكل من الربط النوعى والربط العام ذاتيته وأوضاعه ، وأن الطعن فى ضريبة نوعية لا يغنى عن الطعن فى الضريبة العامة يمتد أثره اليها .

الابتدائية فى هذا الشأن أيا كانت قيمة النزاع ، على النحو الذى سبق ذكره ، أى فى خلال ثلاثين يوما من تاريخ إعلان الحكم (١) .

وأضاف القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٥٤ أنه إذا طعن فى قرار اللجنة الخاص بعنصر الأرباح التجارية والصناعية أو عنصر المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، تتخذ أحكام المحاكم فى ذلك الطعن النوعى أساسا لتعديل ربط الضريبة العامة دون حاجة إلى طعن بالنسبة لتلك الضريبة عن ذلك العنصر ، وقد قصد المشرع من تلك الإضافة تفادى تكرار الإجراءات أو تعارضها وهو نفس ما قصده القانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ عند تعديل أحكام المادة ٢٠ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ على ما سبق ذكره.

٦٦٤ — **مكان ربط الضريبة** : تربط الضريبة العامة على الممول فى محل إقامته بمصر ، فإذا تعددت محال إقامته فيها فتربط عليه الضريبة فى المكان الذى يعتبر مقرا لعمله الرئيسى ، « ما لم يكن من مولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو الضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية فتربط عليه الضريبة العامة فى المكان الذى تربط فيه الضريبة النوعية عن نشاطه الرئيسى ». وقد أضيفت عبارة : « ما لم يكن من مولى .... » إلى المادة الخامسة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ حتى لا تتكرر الإجراءات أو تتعارض حالة ما إذا كان ممول الضريبة العامة يخضع فى نفس الوقت للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية أو للضريبة على أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ، لأن مكان ربط الضريبة العامة هو محل الإقامة بينما مكان ربط الضريبتين النوعيتين المذكورتين هو مركز المنشأة أو مكان مزاولة المهنة ، وقد يكون محل الإقامة مختلفا عنهما .

---

(١) تعليمات تفسيرية عامة رقم ٣ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ١٩٦٢/٨/٢٦ من مصلحة الضرائب.

وإذا كان الممول غير مقيم بمصر ، ربطت عليه الضريبة فى المحل الذى توجد به مصالحه الرئيسية (م ٥/٢) .

ولا يبين القانون محل ربط الضريبة إذا كان الممول المصرى لا يقيم فى مصر وليس له بها مصالح رئيسية ، كما هو الحال بالنسبة للمصرى المهاجر الذى لا توجد له أموال بمصر ، ولا يحل هذا المشكل إلا عن طريق إتفاقات دولية .

المطلب الثالث

تحصيل الضريبة

٦٦٥ — رأينا فيما سبق (١) ، أنه يجب على الممول أن يؤدى الضريبة المستحقة من واقع إقراره خلال الميعاد المحدد لتقديم الإقرارات . وقد يترتب على تصحيح مصلحة الضرائب للاقرار أن يطالب بفروق الضريبة المستحقة ، وقد تتراكم تلك الفروق عن عدة سنوات سابقة ، مما قد يعجزه عن الوفاء بها دفعة واحدة ، لذلك أجاز المشرع تحصيل الضريبة على أقساط شهرية أو كل ثلاثة أشهر أوكل ستة أشهر أو دفعة واحدة كل سنة ، وترك تنظيم ذلك للائحة التنفيذية للقانون (م ٢٤ مكررا (٥) مضافة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) (٢) .

وقد نصت اللائحة التنفيذية على أنه يجب أن تؤدى كامل فروق الضريبة المستحقة نتيجة الربط من تاريخ تسلم التنبيه بصدور الورد ، وللممول أن يطلب

---

(١) راجع الفقرة ٦٥١ ، ص ٧٤٥ ، فيما سبق .

(٢) وللممول أن يطلب المقاصة بين ما يكون مستحقا له عن سنة أوسنوات سابقة ، وبين دين الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار عن سنة تالية ، إذا كان قد تم ربط الضريبة عن السنوات السابقة ، واستحقت للممول على أساس ذلك الربط فروق فى الضريبة ، دفعها بالزيادة ؛ وبشرط أن يكون الربط عن تلك السنوات أصبح نهائيا قبل انتهاء الفترة التى يجب فيها تسديد الضريبة من واقع الاقرار عن سنة تالية ، وأن يطلب الممول هذه المقاصة خلال تلك الفترة (راجع الفقرة ٥٦٧ ، ص ٦٤٢ ، فيما سبق . وتعليمات تفسيرية رقم ٣ للمادة ١٧ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

الوفاء بالفروق المشار إليها على أقساط شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو كل ستة أشهر أو دفعة واحدة ، على أن يقدم طلب التقسيط خلال الثلاثين يوما التالية لاستلام التنبيه بصدور الورد ، إلى مأمورية الضرائب المختصة ، وللمأمورية قبول طلب التقسيط أو رفضه . وإذا قبل الطلب فلا يجوز أن يمتد التقسيط إلى عدد من السنوات يزيد على عدد السنوات الضريبية ، وتكون الأقساط واجبة الأداء فورا إذا تأخر الممول فى الوفاء بأى قسط منها (م ١٠ مكررا مضافة بالقرار الوزارى رقم ١١٨ لسنة ١٩٥٣) .

٦٦٦ — وتؤدى الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة نقدا ، أو بشيك على مصرف ، أو بحوالة بريد ، ويجوز أن تؤدى نقدا إلى أى صراف أو محصل حكومى أو أية خزانة حكومية ، على أنه فى حالة أدائها إلى أية جهة غير مصلحة الضرائب أو أحد فروعها ، يجب على الممول إخطار المأمورية المختصة ، بوفاء المبلغ المستحق مع تعيين الجهة التى تم فيها الدفع ، (المحصل أو الصراف أو الخزانة) مع ذكر رقم الإيصال وتاريخه (م ١٠ من اللائحة التنفيذية) .

المطلب الرابع

التقـــادم

٦٦٧ — سقوط حق الحكومة : يسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمضى خمس سنوات (م ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى أحالت عليها المادة ٢٤ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، المعدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) .

وتبدأ هذه المدة من اليوم التالى لانتهاء الأجل المعين لتقديم الإقرار بالإيراد السنوى المنصوص عليه فى م ١٦ (م ٢٤ مكررا (٦) مضافة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) .

٦٦٨ — انقطاع التقادم : تنقطع مدة الخمس سنوات بالتنبيه على الممول بأداء الضريبة ، أو بالإحالة على لجان الطعن ، كما تنقطع بأسباب قطع التقادم المنصوص عليها فى القانون المدنى (المادتين ٣٨٣ و ٣٨٤) (١) .

وإذا اشتمل وعاء الضريبة العامة على عنصر مطعون فيه طعنا نوعيا فإن الإجراء القاطع لتقادم الضريبة النوعية يقطع كذلك تقادم الضريبة العامة .

٦٦٩ — سقوط حق الممول : يسقط حق الممول فى المطالبة برد الضرائب المتحصلة منه بغير حق بمضى سنتين (المادة ٢/٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى أحالت عليها المادة ٢٤ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ السابق ذكرها) .

وتبدأ مدة السنتين من تاريخ إخطاره بالتنبيه بصدور الورد ، أو بربط الضريبة ، وإذا عدل الربط بدأت مدة جديدة من تاريخ إخطاره بالربط المعدل.

٦٧٠ — وتنقطع المدة : فى الحالتين بالطلب الذى يرسله الممول إلى مصلحة الضرائب بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول برد الزيادة التى أداها .

المطلب الخامس

سريان بعض الأحكام العامة للضرائب النوعية على الضريبة العامة

٦٧١ — يحيل القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ فيما يتعلق ببعض الأحكام العامة على القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فقد نصت المادة ٢٤ من القانون الأول معدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ على أنه : « فى تطبيق هذا القانون تسرى

---

(١) أنظر الفقرة ٥٨١ ص ٦٦٣ ، فيما سبق .

كل من النموذج رقم ٥ والنموذج رقم ٦ « ضريبة عامة » يقطع التقادم متى ارسل إلى الممول بكتاب موصى عليه مع علم الوصول وذلك تنفيذا لأحكام م ٣ من القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ التى تنص على أن الاخطارات التى ترسل إلى الممول بكتاب موصى عليه مع علم الوصول تقطع التقادم . وهى تسرى فى ظل جميع القوانين التى تقرر بموجبها ضرائب أو رسوم .

الأحكام الواردة فى الفصل الأول من الكتاب الرابع من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الخاصة بحق الاطلاع وسر المهنة كما تسرى أيضا الأحكام المنصوص عليها فى المادة ٤٧ مكررة والمواد من ٨٨ إلى ١٠٣ من القانون المذكور » .

والمادة ٤٧ مكررة خاصة بالربط الإضافى ، فى حالة إخفاء الممول مبالغ تسرى عليها الضريبة ، أما المواد من ٨٨ إلى ١٠٣ فخاصة ببعض الأحكام العامة ، كالتقادم (فيما عدا ما سبق ذكره حالا من أحكام) ، واختصاص محكمة محل إقامة الممول بنظر الطعون ، والإعلان بخطاب موصى عليه مع علم وصول وعدم إحالة الطعون على قاضى التحضير ، ووجوب تمثيل النيابة العامة فى الدعوى وسرية الجلسات ، والحكم فى الدعوى بوجه السرعة ، وامتياز دين الضريبة ، والحجز التحفظى الإدارى ، والحجز التنفيذى الإدارى ، والحجز التنفيذى الإدارى على ما للمدين لدى الغير ، وتحصيل الضريبة بموجب أوراد واجبة التنفيذ ، وإضفاء صفة مأمورى الضبطية القضائية على بعض موظفى مصلحة الضرائب ، وغير ذلك مما سبق الكلام عليه عند دراسة الأحكام العامة للضرائب على الإيرادات المنقولة (١) .

المبحث السادس

مكافحة التهرب من أداء الضريبة

٦٧٢ — الضريبة العامة على الإيراد أكثر الضرائب تعرضا للتهرب منها. لتصاعد سعرها ، وارتفاعه فى الشرائح العليا ، لذا قرر المشرع عدة وسائل لمكافحة هذا التهرب ، تتلخص فى أنه خول مصلحة الضرائب حق الاطلاع ، وألزم بعض الهيئات والأفراد أن يقدموا لها بيانات معينة تساعدها على التحقق من صحة إقرارات الممولين ، وتعينها على تقدير إيراداتهم عند الضرورة .

(١) أنظر الباب الخامس من هذا الكتاب ، ص ٦٣٦ وما بعدها ، فيما سبق.

وقد سبق أن أشرنا إليها عند الكلام على إجراءات ربط الضريبة (١) .

كذلك قرر المشرع جزاءات على مخالفة القواعد التى وضعها . ونص على عدم الاحتجاج على مصلحة الضرائب ، فيما يتعلق بربط الضريبة العامة على الإيراد ، بالتصرفات التى تتم من الممولين أثناء فترة معينة .

وسنتكلم فيما يلى عن هاتين الوسيلتين الأخيرتين .

المطلب الاول

جزاء مخالفة بعض أحكام القانون

٦٧٣ — كانت المادة ٢١ كما وردت فى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ تنص على عقاب من لم يقدم الإقرار فى الميعاد أو قدمه ولم يؤد الضريبة فى المهلة المحددة، وكذلك كل ممول أدلى ببيانات غير صحيحة بغرامة لا تزيد على عشرين جنيها ، وبزيادة لا تقل عن ٢٥ ٪ ولا تزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة .

ولما عدل القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ المادة ٢١ شدد العقوبة على كل من

---

(١) أنظر الفقرتين ٦٥٥ و ٦٥٦ ، ص ٧٥٠ وما بعدها، فيما سبق . وإلى جانب ذلك تقضى تعليمات مصلحة الضرائب التنظيمية الخاصة بفحص وربط الضرائب المختلفة ، بالزام مأمورى شعب ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة المهن الحرة باخطار شعبة الضريبة العامة بكل مأمورية ضرائب باسماء الممولين الذين تحددت أرباحهم من النشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى بأكثر من ألف جنيه مع بيان الربح المحدد فى كل سنة ليتسنى لشعبة الضريبة العامة اتخاذ إجراءات ربط الضريبة على إيراد هذين العنصرين بجانب الإيرادات من العناصر الأخرى التى يكون قد حصل عليها الممول فى السنة نفسها ، كما تقضى كذلك باخطارها بأى تغيير يطرأ على وعاء الضريبة النوعية نتيجة لطعن الممول . وتقضى التعليمات أيضا بالزام كل من مأموريتى ضرائب تركات القاهرة والاسكندرية وشعب التركات بمأموريات ضرائب الأقاليم بأن تقوم باخطار شعبة الضريبة العامة بعناصر تركة المتوفى ، وبخاصة العقارات المبنية والأراضى الزراعية والأوراق المالية للمتوفى فى الحالات التى يحتمل فيها خضوع الممول للضريبة العامة على الإيراد حال حياته — وذلك فور تقديم الإقرارات بعناصر التركة ، دون انتظار لفحص التركة وتصفيتها — حتى تتاح لشعبة الضريبة العامة على الإيراد فرصة البحث والتحرى وربط الضريبة العامة فى حالة خضوع الممول لهذه الضريبة ، وتتفادى بذلك سقوطها بالتقادم (كتاب دورى رقم ٣٥ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ٢٤/٦/١٩٦٢، لمصلحة الضرائب) .

استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، وذلك بإخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، وكذلك على كل من أدلى ببيانات غير صحيحة ، فرفع الغرامة بالنسبة إليهما إلى خمسين جنيها إلى جانب التعويض المذكور ، كما قضى بمضاعفة الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات ، وقضى بأن يكون رفع الدعوى العمومية بناء على طلب مصلحة الضرائب ، التى يكون لها التنازل عنها إذا رأت محلا لذلك ، وأنه فى حالة التنازل يجوز للمصلحة الصلح فى التعويضات .

ورغم هذه العقوبات تبين أن الكثير من الممولين تخلف عن الوفاء بالتزاماته سواء بالنسبة إلى تقديم الإقرار فى الميعاد ، أو أداء الضريبة فى المهلة المحددة ، كما لوحظ أن بعض الممولين استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، مما دعا المشرع للتدخل مرة أخرى فى سنة ١٩٥٣ لتشديد العقوبة (كما فعل بالنسبة للضرائب النوعية بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣) (١) . فعدل المادة ٢١ مرة ثانية بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ وأضاف موادا جديدة بالأرقام ٢١ مكررا (١) و ٢١ مكررا (٢) و ٢١ مكررا (٣) ، شدد فيها العقوبة على المتهربين من أداء الضريبة ، ومن يتفقون معهم أو يحرضونهم أو يساعدونهم على التخلص من أدائها بإخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة .

٦٧٤ — أما المادة ٢١ (معدلة بالقانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣) فنصت على أنه : « يعاقب من **لم يقدم الإقرار** فى الميعاد أو قدمه ولم **يؤد الضريبة** فى المهلة المحددة لذلك بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها وأداء تعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يزيد على ثلاثة أمثال مالم يؤد من الضريبة .

« وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .

---

(١) أنظر الفقرات ٦٠١ وما بعدها ، ص ٦٨٦ ومابعدها ، فيما سبق .

« ويكون رفع الدعوى العمومية بناء على طلب مصلحة الضرائب ولها النزول عنها إذا رأت محلا لذلك ، وفى حالة النزول يجوز لمدير عام مصلحة الضرائب أو من ينيبه الصلح فى التعويضات على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة »(١) .

٦٧٥ — وتكفلت المادة ٢١ مكررا (١) بعقاب كل من استعمل من الممولين طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة أو أدلى ببيانات غير صحيحة

---

(١) يجب أن يتأكد مأمور الضرائب ، قبل تحرير محضر عدم تقديم الإقرار ، من أن صافى إيراد الممول من مختلف مصادره ، بعد خصم كافة التكاليف والأعباء العائلية ، يزيد عن حد الإعفاء ولا يتسنى له ذلك إلا بعد فحص حالته عن كل سنة على حدة . فاذا قدم ممول إقراره عن سنة ما ، موضحا به أن صافى إيراده من العقارات مثلا عن تلك السنة ، بعد خصم التكاليف ، يزيد عن حد الإعفاء المقرر ، ولم يقدم إقراراً فى السنة التالية ، عد مقصرا فى تقديمه إذا تبين لمأمور الضرائب بعد الفحص أن مصادر إيراداته وتكاليفه لم يطرأ عليها نقص . كذلك إذا تبين لمأمور الضرائب من البيانات التى ترد للمأمورية من مختلف المصادر الرسمية أو بناء على تحرياتها . أن مصادر إيراد شخص ما تغل إيرادا يزيد عن حد الإعفاء ،عدهذاالشخص مقصرا فى تقديم الإقرار ، إذا لم يقدمه فى الميعاد . وإذا قدم ممول إقرارا عن نشاطه النوعى فى سنة ما ، وتبين بعد ضم إيراداته الأخرى إلى ايراده المقدم عنه الإقرار . وخصم كافة التكاليف، أن صافى أيراده الكلى يزيد عن حد الإعفاء ، عد مقصرا عن تقديم إقرار الضريبة العامة ، فى حالة عدم تقديمه .

لكن لا يعد مقصرا فى تقديم الإقرار ، ممول قدم إقرارا عن ايراد نوعى له ، ولم يقدم اقرار الإيراد العام على أساس أن صافى أرباحه النوعية أقل من حد الإعفاء فى الضريبة العامة ، أو أنه حقق خسارة ، اذا قدرت أرباحه بعد الفحص من مأمورية الضرائب أو لجنة الطعن أو المحكمة بمبالغ يزيد على حد الإعفاء فى الضريبة العامة . كذلك لا يعد مقصرا فى تقديم الإقرار ممول رأى تجزئة ربحه التجارى (فى حالة ما اذا كانت سنته المالية متداخلة) عند تحديد صافى ايراده العام — خلافا لما تسير عليه مصلحة الضرائب — وترتب على ذلك أن أصبح صافى إيراده على هذا الأساس، وبعد خصم جميع التكاليف ، أقل من حد الإعفاء فى الضريبة العامة .

ويحرر للممول الذى لم يقدم اقراره فى الميعاد محضر واحد ، هو محضر جنحة عدم تقديم الاقرار . ولا محل لتحرير محضر آخر عن جنحة عدم تسديد الضريبة من واقع الاقرار ، اذ يشترط لتحرير المحضر الثانى أن يكون الممول قد قدم الاقرار فعلا ولم يسدد الضريبة المستحقة من واقعه . وقد فوض مدير عام مصلحة الضرائب ، مدير عام الضريبة العامة على الإيراد بالبت بصفة نهائية فى حالات الصلح فى الجنح الضريبية على أساس دفع التعويضات المشار اليها (قرار المدير العام رقم ٨٣٣ لسنة ١٩٦٤ بالتفويض ببعض الاختصاصات) .

فنصت على أنه : « يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن ثلاثين جنيها ولا تزيد على ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كما يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها وذلك بإخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة .

« ويعاقب بالعقوبة ذاتها ويقضى بالتعويض المشار إليه كل من أدلى ببيانات غير صحيحة فى الإقرارات والأوراق التى تقدم تنفيذا لهذا القانون بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

« وتضاعف عقوبة الحبس والغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات » .

٦٧٦ — ورأى المشرع النص على عقاب كل من يحرض الممول أو يتفق معه أو يساعده على التهرب من الضريبة ، فقرر فى المادة ٢١ مكررا (٢) معاقبة كل من حرض أو اتفق أو ساعد أى ممول على التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وذلك باستعمال طرق احتيالية بإخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة أو بإعطاء أو باعتماد بيانات غير صحيحة سواء فى إقرار أو حسابات أو دفاتر أو ميزانيات أو تقارير أو أى مستند آخر نصت قوانين الضرائب على تقديمه فوقعت الجريمة بناء على هذا التحريض أو الاتفاق أو هذه المساعدة . وجعل العقاب هنا الحبس مدة لا تزيد على سنتين وغرامة لا تقل عن ثلاثين جنيها ولا تزيد على ألف جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين كما نص على إعتبار مرتكب هذه الجريمة متضامنا مع الممول فى أداء ما يترتب على فعله من فروق الضرائب ، وضاعف عقوبة الحبس والغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات .

والنص على عقوبة الحبس إلى جانب الغرامة والتعويض ، كما سبق أن قلنا عند دراسة الضرائب النوعية (١) . أخذت به معظم التشريعات الحديثة فى حالات

---

(١) أنظر الفقرات ٦٠١ وما بعدها ، ص٦٨٦ وما بعدها ، فيما سبق .

التهرب من الضريبة سواء بالنسبة إلى الممول أو من يتفق معه أو يحرضه أو يساعده على التهرب، وتصل عقوبة الحبس فى بعض التشريعات إلى خمس سنوات، كما فى تشريع الولايات المتحدة الأمريكية .

٦٧٧ — وضمانا لمن يتهمون بارتكاب الجرائم المذكورة ، رأى المشرع ألا ترفع الدعوى العمومية إلا باذن من وزير الخــزانة ، حتى تفحص الاتهامات الموجهة إليهم بكل دقة ، فيأذن الوزير برفع الدعوى العمومية عليهم أو لا يأذن بذلك طبقا لما يقدره من ظروف وملابسات كل حالة، فجاء فى المادة ٢١ مكررا (٣): « يكون رفع الدعوى العمومية بالنسبة إلى الجرائم المنصوص عليها فى المادتين السابقتين(٢١ مكررا (١) و ٢١ مكررا (٢)) باذن من وزير المالية والاقتصاد (الآن : الخزانة) . وفى حالة عدم الإذن يجوز له أو لمن يندبه الصلح فى التعويضات على أساس دفع مبلغ يعادل مثلى ما لم يؤد من الضريبة» (١).

المطلب الثانى

عدم الاحتجاج بتصرفات الممولين أثناء فترة معينة

٦٧٨ — صدر القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ خلوا من نص يقرر عدم الاحتجاج على مصلحة الضرائب بالتصرفات التى تتم من الممولين أثناء فترة معينة، فأغرى تصاعد سعر الضريبة العامة بعض الممولين بتوزيع أموالهم على أولادهم

---

(١) راجع الفقرتين ٦٠٢ ، س ٦٨٧ و ٦٠٩ ، ص ٦٩٠ ، فيما سبق . وكان وكيل الوزارة لشئون الضرائب ينوب عن الوزير فى اعطاء الاذن برفع الدعوى العمومية (قرار وزارى رقم ٦١ لسنة ١٩٥٤) ، غير أن الوزير فوض مدير عام مصلحة الضرائب فى طلب رفع الدعوى العمومية ، والنزول عنها ، والصلح فى التعويضات ، على أن ترفع الحالات الهامة لوكيل الوزارة للنظر فيها (قرار وزارى رقم ٦ لسنة ١٩٦٣ ، بشأن التفويض بالاختصاصات) . ومن جهة أخرى فوض مدير عام مصلحة الضرائب ، مدير عام الضريبة العامة بنظر حالات الصلح فى الجنح الضريبية المحررة بالمخالفة لحكم م ٢١ (٣) ، على أساس دفع التعويضات على أن تعرض هذه الحالات على مدير عام المصلحة للنظر فى الموافقة عليها أو رفعها للوزارة (قرار المدير العام رقم ٨٣٣ لسنة ١٩٦٤ بالتفويض ببعض الاختصاصات — راجع تعليمات عامة رقم ٥ لسنة ١٩٦٤ فى شأن الصلح فى الجنح الضريبية ، لمصلحة الضرائب) .

وأزواجهم بقصد تفتيت الإيراد المستمد منها، والحيلولة دون الخضوع للضريبة بتاتا أو تفادى الخضوع للأسعار المرتفعة فى الشرائح العليا. وقد تدارك المشرع ذلك فى سنة ١٩٥١، بأن أضاف مادة جديدة إلى القانون بمقتضى القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ برقم ٢٤ مكررا (٤) ثم عدلها بعد ذلك بمقتضى القانون رقم ٢٥٤ لسنة ١٩٥٣ جاء فيها (بعد التعديل) : « لا تسرى على مصلحة الضرائب فيما يتعلق بربط الضريبة التصرفات التى تكون قد تمت بين الأصول والفروع أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع إيرادها للضريبة والسنوات الخمس السابقة عليها سواء أكانت تلك التصرفات بعوض أم بغير عوض وسواء انصبت على أموال ثابتة أو منقولة (١) .

« على أنه إذا كان التصرف بعوض جاز لصاحب الشأن أن يرفع الأمر للقضاء ليقيم الدليل على أداء العوض وفى هذه الحالة يرد إليه فرق الضريبة ويلتزم من صدر إليه تصرف بعوض فى هذه الحالة بتقديم الإقرار اللازم خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إعلان مصلحة الضرائب له بمضمون الحكم بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول كما يلتزم أداء الضريبة المستحقة عليه من واقع ذلك الإقرار خلال الشهر التالى وذلك إذا كان قد أصبح بمقتضى ذلك التصرف خاضعا للضريبة أو زاد إيراده نتيجة للتصرف . ويبدأ سريان التقادم فى هذه الحالة من

---

(١) من هذا القبيل ايراد الأطيان الزراعية الزائدة عن القدر المحدد بقانون الأصلاح الزراعى الصادر بالمرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ ، فى حالة التصرف فيها لأولاد الممول، يدخل فى وعاء الضريبة العامة بالنسبة الى الممول المتصرف ، فى سنة التصرف والسنوات الخمس التالية لها . لكن إذا تصرف الأولاد الى الغير فيما آل اليهم من أصولهم طبقا لحكم المادة الرابعة من قانون الاصلاح الزراعى المشار اليه ، سرى التصرف على مصلحة الضرائب ، ويحسب ايراد العين المتصرف فيها ضمن إيراد الغير ، لا فى ايراد الأصل ، لأن حكم تصرف الفرع الى الغير هو نفس حكم تصرف الأصل إلى الغير فى هذا الشأن ، يسرى على مصلحة الضرائب، والقول بغير هذا يؤدى إلى حساب إيراد العين المتصرف فيها مرتين : مرة فى إيراد الأصل ، وأخرى فى إيراد الغير . فيكون ثمة أزدواج لا سند له من القانون ، وإذا قيل بأن الأصل هو الذى يتحمل وحده الضريبة دون الغير ، وهو أجنبى ، لكان فى ذلك إثراء من جانب الغير على حساب الأصل ، وهو أمر لا يقره القانون ولا العدالة .

اليوم التالى للأجل المعين لتقديم الإقرار [1] .

وغنى عن البيان أن كل ما أراده المشرع بالنص السابق هو ألا يحتج بالتصرفات المشار إليها على مصلحة الضرائب فيما يتعلق بربط الضريبة العامة، أى أنها تعتبر فى هذا الشأن كأن لم تكن ، ويؤدى الممول الضريبة كما لو كانت الأموال موضوع التصرف لا تزال فى حوزته ، ولكنها تظل صحيحة فيما عدا ذلك ما تكاملت لها أسباب صحتها .

٦٧٩ — ويلاحظ على المادة ٢٤ مكررا (٤) ما يأتى :

(أولا) — أنه لا يكفى فى التصرفات بعوض ، لكى تسرى على مصلحة الضرائب ، أن يثبت الممول للمصلحة أداء العوض حتى ولو اقتنعت به ، بل لابد منه رفع الأمر للقضاء إذ النص صريح فى ذلك ، وهو أمر لا يخلو من النقد فليس ثمة داع للرجوع إلى القضاء ، ما دامت مصلحة الضرائب مقتنعة بأداء العوض .

(ثانيا) — أن التصرفات التى لا يحتج بها على مصلحة الضرائب هى التى تتم مباشرة بين الأصول والفروع أو بين الزوجين ، فاذا تمت بين الممول وزوج ابنه مثلا فانها تسرى على المصلحة ، وفى ذلك مجال للتهرب الذى أراد المشرع أن يتفاداه بالنص السابق .

---

(١) سرى حكم المادة ٢٤ مكرراً (٤) لأول مرة على ايرادات سنة ١٩٥١ ، فلم يكن يحتج على مصلحة الضرائب، عند تحديد ايرادات سنة ١٩٥١، بما تم من هبات وتصرفات خلال الخمس سنوات السابقة عليها ، أى من أول سنة ١٩٤٦ حتى نهاية سنة ١٩٥٠ . ذلك أن المادة الرابعة من القانون رقم ٢١٨ لسنة ١٩٥١ قضت بأن يعمل به من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية ، على ألا تسرى الأحكام الخاصة بتحديد الإيراد والسعر إلا ابتداء من أول يناير سنة ١٩٥٢ عن ايرادات سنة ١٩٥١ . وليس فى ذلك تطبيق القانون بأثر رجعى ، وانما هو تطبيق له بأثره الفورى ، اذ لا شك فى أن التصرفات والهبات التى تناولها النص ، والتى تمت فى السنوات الخمس السابقة على السنة الخاضع ايرادها الضريبة ، عنصر جوهرى فى تحديد ايرادات تلك السنة (فتوى قسم الرأى مجتمعا لمجلس الدولة ، رقم ١٨٣ — ٢ — ٥٢ — ٩٠٣ بتاريخ ١٩٥٢/٢/١٧ — وتعليمات تفسيرية رقم « ١ » للمادة ٢٤ مكرراً (٤) من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، لمصلحة الضرائب) .

(ثالثا) — لا يسرى حكم المادة ٢٤ مكررا (٤) على التصرفات الخاصة بالسندات والقروض المعفاة من الضريبة بقانون . ذلك أن المشرع قصد من وراء تنفيذ هذا الحكم إلى عدم تفتيت الإيراد الخاضع للضريبة تهربا من خضوعه للضريبة العامة إطلاقا أو من خضوعه لبعض الشرائح العليا .

(رابعا) — ولا نتفاء هذا القصد لا يطبق حكم المادة المذكورة أيضا إذا كان التصرف متعلقاً بمال لا يغل إيرادا كالنقود إذا كانت بدون فائدة ، أو هبة الأحجار الكريمة والتحف والمجوهرات والسجاجيد .

(خامسا) — وبالعكس يسرى حكم المادة ٢٤ مكررا (٤) على كافة التصرفات التى تتعلق بأموال منقولة أو ثابتة تغل إيرادا يخضع للضريبة بالذات ومباشرة كما هو الحال فى الأوراق المالية الأخرى من أسهم وسندات وحصص تأسيس أو العقارات الزراعية أو المبنية (١) .

المبحث السابع

الضرائب الإضافية

٦٨٠ — لم تكن توجد — حتى آخر سنة ١٩٦٠ — ضرائب إضافية على الضريبة العامة على الإيراد سوى الضريبة الإضافية للدفاع ، أما الهيئات المحلية ، سواء فى ذلك مجالس المديريات (الآن : مجالس المحافظات) أو المجالس البلدية (الآن : مجالس المدن ومجالس القرى) ، فلا يجوز لها أن تفرض ضريبة مماثلة للضريبة العامة أو أن تفرض ضرائب إضافية عليها (القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، م ٢٣) .

وسنتكلم فيما يلى على الضريبة الإضافية للدفاع .

---

(١) أنظر تعليمات تفسيرية رقم ٣ على المادة ٢٤ مكررا (٤) من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ لمصلحة الضرائب .

الضريبة الإضافية للدفاع

فرضت هذه الضريبة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ وبدأ سريانها اعتبارا من إيرادات سنة ١٩٥٦ بالنسب الآتية ،وذلك من وعاء الضريبة العامة على الايراد :

٢ ٪ عن الـ ٢٥٠٠ جنيه الأولى من الإيراد الخاضع للضريبة الأصلية .

٣ ٪ عن الـ ١٥٠٠ جنيه التالية .

٥ ٪ عن الـ ١٠,٠٠٠ جنيه التالية .

٧ ٪ عن الـ ١٥,٠٠٠ جنيه التالية .

١٠ ٪ عما يزيد على ذلك .

ثم عدلت هذه الأسعار بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٦٦ لسنة ١٩٦٠ ، على أن يسرى التعديل ابتداء من إيرادات سنة ١٩٦٠ ، وصارت كالآتى :

٢ ٪ عن الـ ٢٠٠٠ جنيه الأولى من الإيراد الخاضع للضريبة الأصلية .

٣ ٪ عن الـ ١٠٠٠ « التالية .

٥ ٪ عن الـ ٤٠٠٠ « « .

٧ ٪ عن الـ ٧٠٠٠ « « .

١٠ ٪ عما يزيد على ذلك

وقد ألغيت هذه الضريبة أخيرا بمقتضى القرار بقانون رقم ١٣١ لسنة ١٩٦١ ابتداء من إيرادات سنة ١٩٦١ (١) .

---

(١) ألغيت الضريبة الاضافية للدفاع المفروضة على وعاء الضريبة العامة على الايراد (لم تلغ الضريبة الاضافية المفروضة على أوعية الضرائب النوعية) ، نظراً لرفع أسعار الضريبة الأصلية بمقتضى القرار بقانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٦١ السابق ذكره ، حتى لا يترتب على الضريبتين الأصلية والإضافية مصادرة ما يزيد على عشرة آلاف جنيه من الايراد الكلى.

وكانت تحصل مع الضريبة الأصلية فى مواعيدها ، وتأخذ حكمها، وتسرى عليها جميع أحكام القوانين الخاصة بالضريبة الأصلية ، سواء تعلقت بتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة أو بالإعفاءات أو بالإجراءات أو بطرق التحصيل أو بغير ذلك ، وكانت حصيلتها تؤدى إلى الخزانة العامة شأنها فى ذلك كله شأن الضرائب الإضافية للدفاع على الضرائب النوعية السابق الكلام عليها .

القسم الثالث

ضرائب التركات

القسم الثالث

ضرائب التركات

٦٨١ — **مقدمة** : من بين مجموعة الضرائب التى اتجه التفكير إلى فرضها فى مصر عقب إلغاء الامتيازات الأجنبية فى سنة ١٩٣٧ ، واسترداد مصر لحريتها فى فرض الضرائب ، كما سبق أن ذكرنا فى مقدمة الكتاب (١) ، ضريبة التركات ولكن بينما صدر القانون الخاص بالضرائب على الإيرادات المنقولة ، والقانون الخاص برسم الدمغة فى سنة ١٩٣٩ ، لم يصدر القانون الخاص بالضريبة على التركات إلا فى سنة ١٩٤٤ (٢) ، نظرا لمعارضة مجلس الشيوخ فى فرضها طوال تلك المدة. وقد اكتفى القانون المذكور بفرض **رسم أيلولة** على التركات محسوبا على نصيب كل وارث ، وجعل سعره تصاعديا يزداد بازدياد نصيب الوارث ، وقد عدلت بعض أحكامه فيما بعد بعدة قوانين (٣) .

فرضت بعد ذلك فى سنة ١٩٥٢ ضريبة على التركات بالمرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ ، تستحق مع رسم الأيلولة وبالإضافة إليه ، وتطبق أحكامه

---

(١) راجع الفقرة ٥٣ ، ص ٤١ وما بعدها ، فيما سبق .

(٢) لم تكن هذه أول محاولة لفرض ضريبة على التركات فى مصر فى العصر الحديث ، فان هناك ما يدل على أنها كانت مفروضة فى عصر محمد على ثم أهملت ، ثم فرض رسم نسبى بسيط على القيمة الاجمالية للتركة فى سنة ١٨٨٠ ثم أهمل بعد ذلك أيضا ثم اعدت الحكومة فى سنة ١٩١٢ مشروعا بفرض رسم أيلولة على التركات على صافى نصيب كل وارث وكان سعر الرسم تدريجيا معتدلا ، يختلف تبعا لنصيب الوارث ودرجة قرابته من المورث، ولكنه لم يتم لمعارضة بعض الدول صاحبة الامتيازات فى فرضه على رعاياها .

(٣) عدل القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ ، ثم بالمرسومين بقانونين رقم ١٥٩ ورقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٢ ثم بالقوانين رقم ٤١٧ و ٤٨٨ و ٥٠٨ لسنة ١٩٥٣ ، والقرار بقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٦٠ ، والقانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١ .

عليها ، وتسرى على تركة كل من يتوفى بعد ٢٠ أغسطس سنة ١٩٥٢ .

بهذا أصبح فى مصر ضريبتان على التركات : تقع احداهما على مجموع التركة قبل توزيعها على أصحاب الشأن ، وتسرى الأخرى على نصيب كل وارث بعد أيلولته إليه ، على أن هناك تفكيرا فى توحيدهما فى ضريبة واحدة .

وستشمل دراستنا لرسم الأيلولة وضريبة التركات أهم أحكامهما ، بادئين برسم الأيلولة ، فندرس التركات الخاضعة للرسم ، ثم الوقائع والتصرفات التى يسرى الرسم بمقتضاها ، ثم وعاء الرسم وإجراءات تحديده ، ثم تقدير قيمة التركة والطعن فيه ، ثم سعر الرسم ، وكيفية تحصيله ، وسقوطه بالتقادم وغير ذلك من الأحكام ، ثم نختتم دراستنا بالكلام على ضريبة التركات .

= أما اللائحة التنفيذية للقانون فقد صدرت أولا بقرار وزارى رقم ١٢٦ لسنة ١٩٤٤ ثم ألغيت وحلت محلها لائحة جديدة صدرت بالقرار الوزارى رقم ٤٣ لسنة ١٩٥٢ الذى عدل فيها بعد بالقرارات الوزارية : رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤ و ١٣٢ و ١٤٩ لسنة ١٩٥٥ ، و ٣١٢ لسنة ١٩٥٦ .

الفصل الأول

رسم الأيلولة على التركات

المبحث الاول

التركات الخاضعة للرسم

تنص المادة الثانية من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أن رسم الأيلولة يسرى :

(أولا) — على جميع التركات المنقولة والثابتة إذا كان المورث مصريا سواء أكان مقيما بمصر أم بالخارج .

(ثانيا) — على كل الأموال الثابتة الموجودة فى مصر إذا كان المورث أجنبيا أيا كان محل توطنه .

(ثالثا) — على الأموال المنقولة الموجودة فى مصر والمخلفة عن مورث أجنبي له محل توطن شرعى فى مصر أو له عمل أو مال يستثمر فى مصر .

يتضح من هذا النص أن المشرع يفرق بين المورث المصرى والمورث الأجنبي. مما يقتضى دراسة الأحكام الخاصة بكل منهما على حدة .

المطلب الاول

تركة المورث المصرى

٦٨٢ — يأخذ المشرع بالنسبة إلى المورث المصرى بفكرة التبعية السياسية فيجعل الرسم يسرى على تركته سواء أكان متوطنا فى مصر أم فى الخارج، وسواء أكان ورثته مصريين أم أجانب ، مقيمين فى مصر أم فى الخارج، وسواء أكانت أموال التركة ثابتة أم منقولة ، موجودة بمصر أم خارجها . على أن سريان الرسم فى هذه الحالة الأخيرة قد يصبح أمرا نظريا ، كما لو كان المورث المصرى متوطنا فى إحدى الدول الأجنبية ، وكانت أمواله وجميع ورثته فى الخارج .

ويرجع فى ثبوت الجنسية المصرية للمورث إلى أحكام القانون المصرى .

وإذا ثبتت للشخص جنسيتان إحداهما الجنسية المصرية ، سرى الرسم على تركته باعتباره مصريا .

المطلب الثانى
تركة المورث الأجنبى

٦٨٣ — أما بالنسبة للمورث الأجنبى فقد فرق القانون بين ما إذا كانت أموال التركة ثابتة أم منقولة ، وأخذ بفكرة موقع المال بالنسبة للأموال الثابتة فأخضعها للرسم إذا كانت موجودة بمصر ، وذلك سواء أكان المورث الأجنبى متوطنا بمصر أم غير متوطن بها .

٦٨٤ - أما بالنسبة **للأموال المنقولة** فلم يكتف المشرع بفكرة موقع المال بل أضاف إليها فكرة الموطن ، أو محل العمل ، أو مكان استثمار المال ، فاشترط لسريان الرسم على الأموال المنقولة توافر شرطين :

(الأول) — أن تكون الأموال المنقولة موجودة فى مصر .

(الثانى) — أن يكون للمورث الأجنبى محل توطن شرعى فى مصر ، أو له عمل فى مصر ، أو مال يستثمر فى مصر .

ويجب أن يتوافر هذان الشرطان معا وقت أيلولة الأموال المنقولة بمناسبة الوفاة .

٦٨٥ — فأما **الشرط الاول** فلا يثير صعوبة ما بالنسبة للأموال المادية ، بخلاف الأموال غير المادية كحقوق الدائنية والقيم المالية ، ولم يرد فى فى نصوص القانون ما يتبين منه متى يعتبر هذا الشرط متوافرا ، فرأى البعض أن المال غير المادى يعتبر موجودا فى مصر إذا كان الصك المثبت له موجودا فى مصر ، وبناء على ذلك تعتبر القيم المالية الأجنبية موجودة بمصر إذا كانت مودعة

لدى أحد البنوك فى مصر ، ويعيب هذا الرأى أنه يخلط بين الحق وبين السند المثبت له ، كما أنه يعلق سريان الرسم على مجرد واقعة مادية عرضية هى وجود المستند فى مصر أو عدم وجوده بها ، ويضاف إلى ذلك أنه لا يصلح فى الحالات التى لا يوجد فيها مستند مادى ، والأفضل اعتبار الأموال غير المادية موجودة فى محل موطن المدين بها ، لأن الضمانات التى تكفل للدائن استيفاء حقه توجد فى البلد الذى يقع فيه موطن المدين ، فمحاكمه هى المختصة بالحكم على المدين بوجوب الوفاء بالدين ، وقوانينه هى التى تكفل للدائن التنفيذ بدينه على المدين .

٦٨٦ — وأما **الشرط الثانى** ، وهو أن يكون للمورث محل توطن شرعى ، أو عمل ، أو مال مستثمر فى مصر ، فان المشرع لم يشترط اجتماع هذه الظروف الثلاثة كلها معا ، بل جعل تحقق أحدها كافيا لإخضاع تركة الأجنبى المنقولة الموجودة بمصر لرسم الأيلولة (١) .

نبحث الآن فيما قصده المشرع من أن يكون للمورث محل توطن شرعى ، أو عمل ، أو مال مستثمر فى مصر .

٦٨٧ — **وجود محل توطن شرعى للأجنبى بمصر** : لم يبين القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ما يقصده بمحل التوطن الشرعى للمورث ، خلافا لما فعله القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ الخاص بالضريبة العامة على الإيراد فى المادة الثانية

---

(١) ذهبت بعض المحاكم (محكمة الاستئناف المختلطة فى حكم لها بتاريخ ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٤٨) إلى أنه لا يكفى لسريان الرسم أن يكون للمورث عمل أو مال مستثمر فى مصر ، بل لابد أيضا من أن يكون له موطن شرعى فيها ، واعتمدت فى حكمها هذا على الأعمال التحضيرية للقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، إذ يتضح منها على حد قول الحكم المذكور . « أن المشرع عند تحديد شروط استحقاق الضريبة قد رفض الأخذ بالمشروع الأول ، وكان يقضى بفرض الضريبة على الأموال المنقولة المتخلفة عن أجنبى بمصر إطلاقا سواء أكان له موطن شرعى فى مصر أم لم يكن » ولكن يؤخذ على هذا الرأى أنه لا حاجة للرجوع إلى الأعمال التحضيرية للقانون أمام صراحة النص وعدم غموضه .

منه (١) ، ويمكن ، على ضوء هذه المادة، والمادة ٤ من القانون المدنى، وأحكام بعض المحاكم ، وما أخذت به أكثر الاتفاقات الدولية التى تستهدف تنظيم الازدواج فيما يتعلق بضريبة التركات ، القول بأن محل التوطن الشرعى (Domicile légal) هو المكان الذى يقيم فيه الشخص عادة بنية الاستقرار ، وعنصر الاستقرار ، وإن كان ضروريا لتوافر معنى التوطن إلا أنه لا يقصد منه اتصال الإقامة بدون انقطاع ، وإنما يقصد منه استمرارها على وجه يتحقق معه شرط الاعتياد ونية الاستقرار ، ولو تخللتها فترات غيبة متقاربة أو متباعدة، وقد يدل على هذا الاستقرار وجود المصالح الرئيسية للشخص فى هذا المكان ، لأن تركيز المصالح الرئيسية فى مكان ما يدل على نية صاحبها فى الاستيطان فيه .

٦٨٨ — **وجود عمل للأجنبى فى مصر** : لم يبين المشرع المقصود بالعمل هنا ، ولم يشترط شروطا خاصة فيه ، إنما يجب أن يكون من الأعمال التى تستهدف الكسب ، وعلى ذلك يمكن القول بأن شرط العمل يتحقق إذا كان المورث يزاول بنفسه عملا ما فى مصر ، سواء بصفة مستقلة أو على سبيل التبعية لغيره ، ومهما كانت الجهة التى يعمل لديها : حكومية أم غير حكومية أم لدى الأفراد ، ومهما كان نوع المهنة التى يمارسها : زراعية أم صناعية أم تجارية ، أم حرة أم غير ذلك .

وإذا كان القانون لم يتطلب فى العمل أن يكون على سبيل الاحتراف ، إلا أن العمل العارض لا يكفى لسريان رسم الأيلولة ، كما لو توفى فى مصر موظف بإحدى شركات الطيران العالمية أثناء رحلة للتفتيش على فروع الشركة فى الدول المختلفة ومن بينها مصر .

وليس من الضرورى ، لتوافر شرط العمل فى مصر، أن يوجد الأجنبى فيها

---

(١) راجع الفقرة ٦٢٠ ، ص ٧٠٣ ، فيما سبق .

بصفة مستمرة ، والأمر يتوقف على نوع العمل . فمن الأعمال ما يكفي فيه وجود صاحبه في فترات متباعدة ، ومنها ما يستلزم منه إقامة دائمة ، وعلى ذلك يعتبر المورث صاحب عمل في مصر إذا كان يدير شركة ما في مصر بصفته مديرا أو عضوا في مجلس الإدارة ، حتى ولو كانت تلك الأعمال لا تستلزم وجوده في مصر بصفة مستديمة .

٦٨٩ — **وجود مال مستثمر للاجنبي في مصر :** لا يكفي لسريان رسم الأيلولة مجرد وجود مال للمورث الأجنبي في مصر ، بل يجب أن يكون ذلك المال مستثمرا فيها ، ولم يوضح المشرع هنا أيضا متى يعتبر المال مستثمرا في مصر . فذهب البعض إلى اشتراط قيام صاحب المال باستثماره بنفسه ، ولذلك لم يعتبروا من قبيل الاستثمار الذي قصده المشرع توظيف شخص بعض ماله في شراء أسهم بعض الشركات ، على اعتبار أن الذي يقوم بالاستثمار في هذه الحالة ليس صاحب المال وإنما الشركة التي يساهم فيها .

ورأى البعض الآخر أنه ليس من الضروري أن يقوم صاحب المال باستثماره بنفسه، وإلا لما كان هناك فرق بين شرط قيام المورث الأجنبي بعمل في مصر ، وشرط وجود مال له مستثمر فيها . ويعزز هذا الرأي أن أحد أعضاء مجلس النواب سأل ممثل الحكومة عند مناقشة المجلس مشروع قانون رسم الأيلولة ، عما إذا كان الرسم يسري إذا أودع أحد الأجانب مالا له في أحد البنوك في مصر ، فرد عليه ممثل الحكومة قائلا بأنه « إذا كان البنك يعطي فائدة عن تلك الأموال فان الضريبة تسري » ، هذا إلى أن الفرد في العصر الحاضر لا يستثمر أمواله بنفسه إلا في حالات قليلة ، والغالب أن يترك استثمارها إلى الشركات وبخاصة شركات المساهمة ، فإذا تطلبنا لسريان الرسم أن يقوم المورث بنفسه باستثمار ماله فاننا نخرج عن نطاق الرسم أموالا كثيرة .

ويعرض للباحث هنا سؤال هو : هل يكفي أن يكون للمورث مال معين مستثمر في مصر ليسرى الرسم على جميع الأموال المنقولة الأخرى الموجودة بمصر سواء أكانت مستثمرة فيها أم غير مستثمرة ؟ وبعبارة أخرى هل يكفي أن يترك المورث في مصر عقارا مستغلا أو بعض الأسهم والسندات مثلا لكي يسرى الرسم على كل ما يتركه من أثاث وحلى وغيرها من المنقولات غير المستثمرة؟

يرى البعض ذلك قياسا على الحالتين السابقتين وتبعه بعض المحاكم (١) .

على أن هذا الرأى محل نظر ، وهو يخالف ما جاء في المذكرة الإيضاحية لقانون رسم الأيلولة . فقد ورد بها أنه إذا لم يكن للأجنبي المتوفى محل توطن شرعي في مصر فان تركته تكون مع ذلك خاضعة لرسم الأيلولة إذا كان له مال مستثمر في مصر وبقدر هذا المال ، مما يدل على اتجاه نية المشرع إلى قصر سريان الرسم على الأموال المنقولة المستثمرة في مصر دون الأموال المنقولة الموجودة بها ولكنها غير مستثمرة . والواقع أن هذا النوع الأخير لا يربط المورث الأجنبي بمصر بأية تبعية اقتصادية ، فلا معنى لا خضاعه للرسم (٢) .

المبحث الثاني

الوقائع والتصرفات التي يسرى الرسم بمقتضاها

٦٩٠ — الأصل في رسم الأيلولة أن يستحق بمناسبة انتقال الأموال من

---

(١) أخذت بهذا الرأى محكمة مصر الابتدائية في حكم لها بتاريخ ٩ يونيه سنة ١٩٥٠ قائلة بأن الفقرة (ثالثا) من المادة الثانية من القانون لم تفرق في استحقاق الضريبة بين الأموال المستثمرة وغيرها بل قالت إن الأموال المنقولة الموجودة في مصر والتابعة لتركة الأجنبي تخضع للضريبة إذا كان لهذا الأجنبي محل توطن شرعي في مصر، أو له عمل بها ، أو مال مستثمر فيها. ويتضح من ذلك أن الشارع قد سوى بين هذه الظروف الثلاثة ، وأن القول بسريان الرسم على جميع أموال المورث المنقولة إذا كان له محل توطن في مصر أو عمل بها ، وبسريانه على الأموال المستثمرة فقط إذا كانت له أموال تستثمر بها فيه تفرقة بين هذه الظروف الثلاثة ليس لها ما يبررها » .

(٢) وقد أخذت بهذا الرأى محكمة النقض في حكم لها بتاريخ ٢/٤/١٩٥٣ (طعن رقم ٣٤٣ لسنة ٢١ قضائية) : مجموعة القواعد القانونية التي قررتها محكمة النقض في ٢٥ عاما ، الجزء الثاني ص ٨٠٤ — ٨٠٥ .

شخص إلى آخر بسبب الوفاة ، ويتم هذا الانتقال بمقتضى وقائع وتصرفات قانونية معينة هى : (١) الميراث ، (٢) الوصية ، (٣) الهبة وسائر التصرفات الأخرى الصادرة من المورث خلال السنوات الخمس السابقة على الوفاة، (٤) أيلولة الاستحقاق فى الوقف .

وندرس فيما يلى كلا من هذه الوقائع والتصرفات .

المطلب الأول

الميـــراث

٦٩١ — تنتقل أموال الشخص بوفاته إلى ورثته ، والذى يعين الورثة ويحدد نصيب كل منهم فى التركة هو قانون بلد المتوفى، أى قانون جنسيته (المادة ١٧ من القانون المدنى) [1] ، وتعتبر الشريعة الإسلامية قانون البلد بالنسبة إلى جميع المصريين ، مسلمين وغير مسلمين . إلا فى الأحوال المستثناة بنص خاص . وقد جمع المشرع المصرى أحكام الشريعة الإسلامية الخاصة بالمواريث فى القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٤٣ ، فهو القانون الواجب التطبيق ، ويرجع إلى الشريعة الإسلامية فيما لم ينص عليه فيه ، وفى توضيح ما غمض من نصوصه .

وعلى ذلك لتطبيق الرسم ، يبدأ بحصر التركة، ثم يخصم منها ماعليها من ديون والتزامات أجاز قانون رسم الأيلولة خصمها ، ثم تخصم ضريبة التركات التى سنتكلم

---

(١) فلا يكفى فى اكتساب صفة الوارث مجرد القرابة للمتوفى سواء نال هذا القريب نصيبا فى الميراث أو منع منه أو حجب عنه، إذ الوارث فى حكم المادتين الأولى والثالثة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ هو من آل إليه نصيب فى التركة بسبب من أسباب الأرث تحقق عند الوفاة، وفقا لأحكام قانون جنسية المتوفى ، وهو الذى يعين ورثته ويحدد أنصبتهم فى الأرث وانتقال الأموال إليهم. وتظهر فائدة هذا التحديد عند تعيين السعر الواجب التطبيق على ما يوصى به للقريب الذى لا يعتبره القانون وارثا، إذ يستحق عليه رسم مساو لما يفرض على الطبقة الأخيرة من الورثة المبينة بالمادة الأولى من القانون (نقض مدنى ٢٦/٦/١٩٦٣ ، الطعن رقم ٢٩٦ لسنة ٢٨ قضائية، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٩٠٧) .

عليها فى الفصل التالى ، ثم يعين أشخاص الورثة ، ويحدد نصيب كل منهم الشرعى ، ثم يطبق الرسم على نصيب كل وارث على حدة .

٦٩٢ — صه يرفع الرسم فى حالة التخارج : التخارج هـــو تصالح الورثة على إخراج بعضهم من الميراث على شيء معلوم من التركة أو من خارجها (م ٤٨ من القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٤٣ السابق ذكره) وهو إما أن يكون من أحد الورثة لباقيهم ، أو لواحد أو أكثر منهم .

فاذا تخارج الورثة فان الرسم يحسب كما لو كان التخارج لم يقع ، لأن التخارج عمل لا حق على أيلولة المال إلى الورثة بسبب الوفاة ، فلا يصح أن يؤثر فى كيفية تحصيل الرسوم المستحقة ، والقول بغـير ذلك يؤدى إلى تيسير التهرب من دفع الرسم ، أو إلى حساب الرسم على غير الأساس الذى وضعه المشرع ، مما يترتب عليه اختلاف الرسوم المستحقة على التركات المتماثلة من حيث قيمتها ، وعدد الورثة ونوعهم .

وغنى عن البيان أن عدم جواز الاحتجاج بالتخارج على مصلحة الضرائب لا يعنى بطلانه ، فهو يظل صحيحا ما توافرت له شروط صحته ، ويبطل إن كان ثمة سبب لبطلانه ، فالصحة والبطلان أمران لا شأن للخزانة العامة بهما .

٦٩٣ — صه يرفع الرسم فى حالة رفضه التركة : تعتـبر بعض التشريعات (كالتشريع الفرنسى) حياة الوارث امتدادا لحياة المورث ، وتقضى ، بناء على ذلك ، بانتقال التركة ، بمالها من حقوق وما عليها من ديون ، إلى الوارث. فاذا كانت التركة مستغرقة بالديون أضرت تلك القاعدة بالوارث ، إذ يلتزم بدفع ديون التركة من ماله الخاص . لهـذا تبيح تلك التشريعات للوارث أن يختـار بين ثلاثة أمور : إما أن يقبل التركة دون قيد أو شرط ، وإما أن يقبلها بشرط الجرد ، وإما أن يرفضها .

فاذا قبلها دون قيد أو شرط آلت إليه بكافة حقوقها وديونها .

وإذا قبلها بشرط الجرد فمعنى ذلك أن تجرد التركة ، ولا يلتزم الوارث بديونها إلا فى حدود ما يخصه من حقوقها. وإذا اختار الرفض ، زالت عنه صفة الوارث ، لا من وقت رفضه ، ولكن من وقت وفاة المورث ، وعومل كما لو لم يكن وارثا قط. وعلى ذلك لا يطالب بدفع رسم الأيلولة عن نصيبه الذى رفضه ، بل يطالب بدفعه الورثة الآخرون ، الذين آل إليهم نصيبه. ولما كان سعر الرسم يختلف عادة باختلاف درجة القرابة فيرتفع كلما بعدت قرابة الوارث من المورث وينخفض كلما قربت ، فان رفض التركة قد يستعمل وسيلة للتهرب من دفع بعض ما يستحق من الرسم ، إذا كان من يرفض التركة أبعد فى درجة القرابة ممن يؤول إليه نصيبه ، الأمر الذى يضر بالخزانة العامة .

ولتفادى هذه النتيجة ينص المشرع عادة (كما فعل المشرع الفرنسى بقانون ١٣ يوليه سنة ١٩٢٥ ، م ٥١) على أنه فى حالة رفض إحدى التركات أو الوصايا أو الهبات ، فانه لا يجوز أن تكون ضريبة التركات التى تستحق على الأموال التى تؤول إلى الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم الذين يقبلون التركة أقل من الضريبة التى كانت تستحق على من رفضوا التركة لو أنهم قبلوها .

مثل هذا النص لا يوجد فى التشريع المصرى ، لأن نظام رفض التركة كما أوضحناه غير معروف فى الشريعة الإسلامية ، إذ تنتقل التركة بعد سداد الديون بحكم الشارع ، لا بإرادة المورث ، بل ومن غير إرادة الوارث ، ولكن قد يحدث مثلا أن يترك أحد الفرنسيين المتوطنين فى مصر تركة تخضع لرسم الأيلولة المصرى ، ويرفض أحد ورثته نصيبه ، فانه لا يجوز أن يطالب برسم الأيلولة الذى كان يستحق عليه لو أنه قبل التركة ، لأن القانون الفرنسى الواجب التطبيق على هذه التركة يقضى بزوال صفة الوارث عنه من يوم الوفاة ، لا من يوم الرفض ما دام قد رفض نصيبه ، ويطالب بالرسم من آل إليهم هذا النصيب ، ويدفعونه بالسعر الذى يسرى عليهم طبقا لدرجة قرابتهم من المورث ، وهذه

النتيجة قد تؤدى إلى الإضرار بالخزانة العامة ، كما سبق القول ، ولكنها النتيجة المنطقية لتطبيق أحكام تشريع المواريث ، وأحكام قانون رسم الأيلولة فى مصر ، وإذا أراد المشرع تلافيها فما عليه إلا أن يقرر أنه لايجوز فى حالة رفض التركة تطبيق سعر أقل من السعر الواجب التطبيق لو أن الرفض لم يقع ، كما فعل المشرع الفرنسى بقانون سنة ١٠٢٥ المشار إليه . وغنى عن البيان أن لمصلحة الضرائب دائما الحق فى الطعن فى الرفض إذا ثبت لها أنه صورى ، ولا يقصد منه إلا التخلص من دفع الرسم الأعلى سعرا .

٦٩٤ - من يدفع الرسم فى حالة التنازل : إذا كان نظام رفض الميراث كما سبق توضيحه غير معروف فى الشريعة الإسلامية كما قلنا ، فان للوارث أن يتنازل عن نصيبه فى التركة ، فاذا فعل ، فليس معنى ذلك أن نصيبه لم يؤل إليه أصلا ، وإنما معناه أن الوارث تصرف فى نصيبه إلى غيره من الورثة بعد أيلولته إليه قانونا ، وبناء على ذلك يستحق رسم الأيلولة على نصيب الوارث المتنازل ويلتزم بدفعه ، لأن تنازله لاحق لأيلولة نصيبه إليه ، أى لاحق لاستحقاق الرسم عليه .

المطلب الثانى

الوصيـــة

٦٩٥ — تجيز التشريعات المختلفة عادة للمورث أن يعين بطريق الوصية الأشخاص الذين يريد أن تؤول إليهم أمواله بعد وفاته ، فى حدود معينة ، تختلف ضيقا واتساعا باختلاف التشريعات . ففى مصر مثلا تنص المادة ٣٧ من القانون رقم ٧١ لسنة ١٩٤٦ الخاص بالوصية ، على أن الوصية تصح بالثلث للوارث وغيره — وتنفذ من غير إجازة الورثة ، وتصح بما زاد على الثلث ولا تنفذ فى الزيادة إلا إذا أجازها الورثة بعد وفاة الموصى ، وكانوا من أهل التبرع ، عالمين بما يجيزونه .

وفى مصر يحكم الوصية من حيث الموضوع (أى من حيث حرية الموصى فى الإيصاء) قانون بلد الموصى ، أى قانون جنسيته (المادة ١/١٧ من القانون المدنى) . ومن حيث الشكل (أى من حيث الإجراءات الشكلية الضرورية لاعتبار الوصية صحيحة) يحكمها قانون بلد الموصى وقت الإيصاء أو قانون البلد الذى تمت فيه الوصية (م ٢/١٧ مدنى) .

وتسرى على وصايا المصريين ، أيا كان دينهم ، أحكام الشريعة الإسلامية والقوانين الصادرة فى شأنها ، ومنها القانون رقم ٧١ لسنة ١٩٤٦ ، الخاص بالوصية السابق ذكره .

٦٩٦ — والقاعدة فيما يتعلق برسم الأيلولة أن الوصية الصحيحة شكلا وموضوعا حكمها حكم الأرث (م ٣ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) ، غير أن المشرع المصرى فرق بين الموصى له الوارث والموصى له غير الوارث .

فاذا كان الموصى له من الورثة ضم نصيبه من التركة بصفته وارثا إلى نصيبه منها بصفته موصى له وطبق على المجموع سعر الرسم المفروض عليه بصفته وارثا (م ٩ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) ، وتتضح أهمية ضم النصيبين من أن سعر الرسم تصاعدى كما سنرى ، فاذا ورث شخص مبلغ ٥٠٠٠ جنيه وأوصى له بمثل هذا المبلغ فان الرسم يطبق على مجموع المبلغين أى على ١٠٠٠٠ جنيه ، بسعر ٥ ٪ على الـ ٥٠٠٠ جنيه الأولى ، و ٦ ٪ الـ ٥٠٠٠ جنيه الثانية .

وإذا كان الموصى له من غير الورثة سرى عليه الرسم بالسعر الذى يسرى على الطبقة الأخيرة من الورثة وهى طبقة الورثة بعد الدرجة الرابعة ، إلا فى حالة الوصية الواجبة ، أى حالة الوصية للفرع غير الوارث لمن توفى من أولاد المورث فى حياته ، أو لفرع من مات معه ولو حكما . فيسرى الرسم بالسعر الخاص بالفروع ، أى بأقل سعر ، ولولا هذا الاستثناء لسرى عليهم أعلى سعر

لأنهم لا يعدون قانونا من الورثة (١) .

المطلب الثالث

الهبات وسائر التصرفات التي تصدر من المورث خلال الخمس السنوات السابقة على الوفاة

٦٩٧ — الأصل في ضريبة التركات أن تفرض على الأموال التي تنتقل بطريق الميراث أو الوصية، ولكن المشرع خشى إذا هو اقتصر على هاتين الحالتين أن يتيح للمورث فرصة مساعدة ورثته على التهرب من أداء الرسم ، وذلك بأن يهبهم أمواله كلها أو بعضها حال حياته ، أو يتصرف لهم فيها بأى تصرف آخر كالبيع الصورى ، حتى إذا ما توفى لم تجد مصلحة الضرائب ما تفرض عليه رسم الأيلولة . لذلك لم يكتف المشرع بفرض الرسم على التركات وحدها ، بل فرضه أيضا على الهبات وسائر التصرفات التي قد يلجأ إليها المورث ليمكن ورثته من التهرب من الرسم ، واحتاط لكي لا يسرى الرسم في الأحوال التي تنتفى فيها شبهة إرادة التهرب ، فاشترط في الهبة والتصرف لكي يسرى رسم الأيلولة عليهما اجتماع شرطين : (م ٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) .

(الأول) : أن تكون الهبة أو التصرف قد صدر من المورث خلال الخمس

---

(١) جاء في التعليمات التفسيرية رقم ٢ المادة ٣ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ما يأتي:
أولا — يشترط لاستحقاق الوصية الواجبة :(١) أن يكون فرع الولد المتوفى غير وارث.
(٢) ألا يجاوز مجموع الوصايا الواجبة ثلث التركة ، (٣) ألا يكون المورث قد أعطى لفرع ولده المذكور بغير عوض ما يوازى نصيبه في الوصية ، فان كان ما أعطاه أقل ، وجب له مقدار ما يكمل الوصية .

ثانيا — يحدد مقدار الوصية الواجبة بقدر ما كان يرثه ولد المورث الذى مات قبله ، لو كان حيا وفي الحدود السابقة .

ثالثا — إذا تحدد مقدار الوصية الواجبة أخرجت من التركة بعد سداد الديون ، وقبل تنفيذ الوصايا الاختيارية، وما يتبقى بعد تنفيذ الوصايا الواجبة والاختيارية يوزع على الورثة الشرعيين.

رابعا — يعامل أصحاب الوصية الواجبة معاملة الفروع من حيث الرسم والإعفاء .

سنوات السابقة على الوفاة ، وكانت هذه المدة فى أول الأمر سنة واحدة ثم رفعها المشرع إلى خمس سنوات بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ (١) .

ويجب لسريان الرسم أن يتم التصرف الناقل للملكية أو غيرها من الحقوق خلال المدة المذكورة ، فاذا باع شخص لابنه مثلا عقارا بيعا صوريا وكان تاريخ البيع قبل وفاة الأب بأكثر من خمس سنوات ولكن البيع لم يسجل إلا أثناء السنوات الخمس السابقة على الوفاة ، اعتبر أن التصرف تم أثناء المدة المحددة . لأن ملكية العقار لا تنتقل إلا بالتسجيل والتسجيل تم أثناء مدة الاشتباه (٢) .

---

(١) نص فيه على العمل به من تاريخ نشره فى الجريدة الرسمية (٥ نوفمبر سنة ١٩٥١ — الوقائع المصرية ، العدد ١٠٢) .

(٢) يكتفى البعض ، لعدم سريان الرسم ، بأن يتم البيع قبل سنوات الاشتباه ، ولو حصل التسجيل أثناءها ، ويبنون رأيهم على أن المادة الرابعة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ لا تشترط فى التصرفات المنصوص عليها فيها إجراء ما أو شكلية معينة ، وأنها لا تعنى سوى أن يكون التصرف فى ذاته قانونيا بحيث يتم بمجرد تلاقى الإرادتين ، أى، تلاقى الإيجاب والقبول ، وأن عقد البيع لم يزل، بعد قانون التسجيل، من عقود التراضى التى تتم قانونا بالإيجاب والقبول ، وإن تراخى نقل الملكية إلى ما بعد التسجيل ، فيكفى أن يثبت ثبوتا كافيا على وجه اليقين أن التصرف بالبيع حدث قبل سنوات الاشتباه ، لإمكان الاعتداد به فى وجه مصلحة الضرائب ولو حصل تسجيل العقد أثناء تلك السنوات — وقد أخذت بهذا الرأى محكمة استئناف القاهرة فى حكم لها بتاريخ ١٩٦٢/٦/٢٧ (القضية رقم ٥٤٧ لسنة ٧٩ قضائيــة ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ص ٧٢٩) .

وتأخذ مصلحة الضرائب أيضا بهذا الرأى (تعليمات تفسيرية رقم (٣) جديدة للمادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بتاريخ ١٩٥٨/٣/٣) ، إذ ترى أنه إذا ثبتت صحة العقد العرفى الذى لم يتم تسجيله قبل فترة الاشتباه ، وثبتت جديته وأن المشترى واضع يده على العقار فعلا بصفة ظاهرة ومستمرة وبغير منازع ، وأنه يستولى على إيراده فعلا وتأيد ذلك باقرار من الورثة وغير ذلك من الأدلة والقرائن التى تمنع الشك والريبة ، كان للمصلحة أن تعترف بصحة العقد ومن ثم تخرج العين من أصول تركة المتوفى ، ولكن يدخل ضمن أصول التركة ما يكون مستحقا للمورث من الثمن لدى المشترى وقت الوفاة . اما إذا تبينت المصلحة أن العقد العرفى كان صوريا فانها لا تعتد به ، ومن ثم تعتبر العين موضوع التصرف أصلا من أصول تركة المتوفى ، ذلك أن من حق مصلحة الضرائب ، كما سنرى ، أن تستبعد أى التزام أو تصرف يبدو لها أنه صورى أو غير ثابت ثبوتا كافيا (م ١٥ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) .

(الثانى) : أن تكون الهبة أو التصرف قد صدرت من المورث إلى شخص أصبح وارثا له بسبب من أسباب الميراث كان متوافرا وقت حصول التصرف أو الهبة .

فاذا فرض أن شخصا له ابن وأخت شقيقة ، وهب أخته الشقيقة بعض ماله حال حياة الابن ، ثم توفى الابن بعد ذلك وأعقبه الأب ولم تبق إلا الأخت الشقيقة ، فى هذه الحالة لا يفرض الرسم على الهبة لأن الأخت الشقيقة ، ولو أنها أصبحت وارثة للواهب ، إلا أنها لم تكن كذلك وقت حصول الهبة لأنها كانت محجوبة بالابن .

ويسرى الرسم على الهبة أو التصرف سواء أتما بالذات أم بالواسطة إلى الشخص الذى يصبح وارثا بسبب من أسباب الميراث ، ويعد شخصية مستعارة لمن يصدر التصرف لصالحة : فروعه ، وزوجه ، وأزواج فروعه ، كما لو وهب شخص زوجة ابنه بعض ماله فان رسم الأيلولة يسرى عليها إذا تمت الهبـــة خلال سنوات الاشتباه .

٦٩٨ — إذا إجتمع الشرطان السابقان استحق رسم الأيلولة بوفاة المورث ، ولكن المشرع أجاز لصاحب الشأن أن يطلب خصم الرسوم النسبية ، التى يكون قد دفعها وقت تسجيل التصرف ، من رسم الأيلولة المستحق عليها (م ٤/٢ من القانون) فاذا فرض أن شخصا باع لابنه أحد عقاراته بيعا صوريا خلال فترة الاشتباه ، ودفعت بمناسبة تسجيل البيع رسوم نسبية ، ثم توفى الأب وضمت مصلحة الضرائب للتركة قيمة العقار المباع ، جاز للابن أن يطلب خصم الرسوم النسبية التى كان قد دفعها عند تسجيل البيع ، من رسم الأيلولة المستحق عليه ، وله أن يستردها فى أى وقت ما دامت مدة التقادم المسقط لهذا المبلغ لم تنته بعد .

٦٩٩ — على أن التصرف قد يكون جديا لا يقصد منه التهرب من دفع

الضريبة ، ولذلك أجاز المشرع لصاحب الشأن ، إذا كان التصرف بعوض ، أن يرفع الأمر للقضاء لكى يقيم الدليل على دفع المقابل (١) ، وفى هذه الحالة يرد إليه رسم الأيلولة الذى حصل منه . ولا يكفى اقتناع مصلحة الضرائب بجدية البيع ، بل لا بد من رفع الأمر للقضاء وإثبات دفع المقابل أمامه (م ٤/٣ من القانون) (٢) ، بأى طريق من طرق الإثبات (٣) .

المطلب الرابع

أيلولة الاستحقاق فى الوقف

٧٠٠ — كما خشى المشرع أن يعمل المورث أثناء حياته على إفلات

(١) لم يبين المشرع فى المادة الرابعة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ طريقة الالتجاء إلى القضاء لإثبات دفع المقابل ، والمفهوم أن يكون ذلك بدعوى مبتدأة ، على أنه ليس هناك ما يمنع الممول من أن يكون التجاؤه الى القضاء عن طريق طعن يوجه إلى قرار لجنة الطعن ، ذلك لأن نص المادة ٤ المذكورة جاء عاما مطلقا ، ومن المقرر قضاء أن المطلق يظل على إطلاقه ما لم يرد عليه التقييد نصا أو دلالة (محكمة طنطا الابتدائية ، ١٩٦٣/١/١٥ ، القضية رقم ٨٤ لسنة ١٩٦٠ تجارى كلى ، المجموعة الرسمية السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٨١٩) .

(٢) لم يكن ثمة داع لرفع الأمر للقضاء ، إذا ما اقتنعت المصلحة بجدية البيع ، وبأداء المقابل ، وقد رأى مثل هذا الرأى بعض أعضاء مجلس الشيوخ أثناء مناقشة مشروع القانون ، واعترضوا على هذا النص ، ولاحظوا أن مصلحة الضرائب تفصل فى مسائل أخطر شأنا من ذلك ، وبالرغم من اعتراضهم بقى مشروع النص على حاله . وترفع الدعوى فى مواجهة مصلحة الضرائب ، وفى مدة التقادم العادية .

وحكم بأن افتراض المشرع بمقتضى م ٤/٤ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ بالإصلاح الزراعى المعدل بالقانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٥٣ ، أن المالك الذى توفى قبل الاستيلاء على أرضه (تطبيقا لقانون الإصلاح الزراعى المشار إليه) قد تصرف فى المائة فدان التى نص عليها القانون إلى أولاده، سواء أكان تصرف لهم بالبيع حقيقة أم لم يتصرف ، ينفى عن التصرف شبهة الصورية والرغبة فى التهرب من الضريبة، وتكون المائة فدان المشار اليها قد خرجت من التركة، وبالتالى لا يستحق عنها ضريبة تركات ولا رسم أيلولة، دون حاجة إلى رفع الأمر للقضاء ، لإقامة الدليل على أن التصرف كان بعوض وأن المقابل قد دفع (محكمة استئناف القاهرة ، ١٩٦٣/١/٣١ ، الاستئناف رقم ٥٤٦ لسنة ٧٨ قضائية — المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٥٢) .

(٣) محكمة استئناف القاهرة ١٩٦٣/٥/٣٠ ، الاستئناف رقم ٥٢٨ لسنة ٧٩ قضائية — المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٦٢٤ .

ورثته من رسم الأيلولة على التركات عن طريق الهبة وغيرها من التصرفات، وفرض عليها رسم الأيلولة على التركات ، كذلك خشى أن يؤدى عدم فرض الرسم على أيلولة الاستحقاق فى الوقف إلى أن يتجه المورث (وذلك قبل إلغاء نظام الوقف على غير الخيرات بالمرسوم بقانون رقم ١٨٠ لسنة ١٩٥٢) إلى وقف أمواله على ورثته أو على من يريد أن يترك لهم بعض ما له بعد وفاته ، حتى يفلتوا من دفع رسم الأيلولة ، فجعل الرسم يسرى أيضا على أيلولة الاستحقاق فى الوقف. يضاف إلى ذلك أن الاستحقاق فى الوقف يشبه كثيرا حق الانتفاع ، إذ ينتفع المستحق بالمال الموقوف كما ينتفع صاحب حق الانتفاع بحقه ، لذلك لم يكن منطقيا أن يسرى رسم الأيلولة على أيلولة حق الانتفاع من شخص إلى آخر ، ولا يسرى على أيلولة الاستحقاق فى الوقف من شخص إلى آخر . وقد نصت المادة ٨ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أن : « يكون حكم مستحق الوقف باستثناء الواقف نفسه حكم الموصى لهم ويسرى عليهم رسم الأيلولة طبقا للنسب المقررة فى هذا القانون ويستحق الرسم عند أيلولة الاستحقاق إليهم .

« ولأجل تعيين درجة القرابة التى تتحدد بها نسبة الرسم تراعى بالنسبة لمن يؤول إليه الاستحقاق لأول مرة درجة قرابته للواقف وبالنسبة لمن يؤول اليه الاستحقاق بعد ذلك درجة قرابته لمن حل هو محله فى الاستحقاق » .

ويلاحظ أن رسم الأيلولة مفروض على أيلولة الاستحقاق فى الوقف من شخص إلى آخر ، لا على الوقف ذاته .

كذلك يلاحظ أن الواقعة المنشئة للرسم هنا هى واقعة أيلولة الاستحقاق وتتم عادة فى مناسبة الوفاة ، ولكنها قد تتم أيضا فى غير تلك المناسبة كما لو وقف زيد مالا له وجعل بكرا مستحقا فيه لمدة معينة كعشر سنوات ينتقل الاستحقاق بعدها منه إلى عمرو ، فأيلولة الاستحقاق إلى عمرو تجعل الرسم مستحقا بالرغم من عدم حدوث وفاة .

المبحث الثالث

وعاء رسم الأيلولة

٧٠١ — يسرى رسم الأيلولة على نصيب الوارث من صافى التركة ، أى بعد طرح خصومها من أصولها . وقد بينت المادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ أصول التركة وخصومها ، فذكرت أن التركات الخاضعة لرسم الأيلولة تشمل : « جميع الأموال التى تتألف منها التركة منقولة أو ثابتة والنقود والأوراق والإيرادات المرتبة لمدى الحياة والديون المطلوبة للتركة والحقوق والدعاوى والتأمينات على الحياة وكل ما عداه من التأمينات التى استحق تسديدها بسبب وفاة المورث وكذلك كل ما أبرمه من عقود التأمين فى حياته لمصلحة ورثته أو غيرهم .

« وذلك كله بعد خصم ما على التركة من الديون والالتزامات واستبعاد الأوراق والقيم المالية المعفاة من هذا الرسم قانوناً . . . . » .

ويقتضى تعيين وعاء الرسم الكلام على أصول التركة ، ثم على خصومها .

المطلب الأول

أصول التركة

٧٠٢ — يتضح من النص السابق أن أصول التركة تشمل جميع الأموال التى تتألف منها التركة : ثابتة كانت أم منقولة ومادية كانت أم معنوية ، وقد توسع المشرع فاعتبر بعض الأموال جزءاً من التركة ، كمبالغ التأمينات ، رغم أن القانون الخاص لا يعدها كذلك ، وكان الدافع له إلى احتسابها ضمن أموال التركة خشيته أن يجد المورث فى التأمين لصالح ورثته وسيلة للتهرب من الضريبة .

وقد حمل هذا الدافع نفسه المشرع على افتراض تبعية بعض الأموال للتركة ، وأخضعها بذلك لرسم الأيلولة ، على أنه ترك لصاحب الشأن أن يثبت أنها لا تخص التركة حتى لا يسرى الرسم عليها .

وسنتكلم فيما يلى على الأموال التى تتألف منهـا التركة ، ثم على الأموال التى افترض المشرع تبعيتها للتركة ، فالأموال المعفاة من الرسم .

§ ١ — الأموال التى تتألف منها التركة

٧٠٣ - **(أ) الأموال الثابتة** : يسرى رسم الأيلولة على جميع الأموال الثابتة التى تتكون منها التركة مهما كان نوعها ، وسواء أكانت عقارات بطبيعتها أم عقارات بالتخصيص ، وعقارات مادية أم عقارات معنوية ، إلا ما نص القانون على إعفائه ، مما سنذكره فيما بعد (١) .

٧٠٤ —**(ب) الأموال المنقولة** : يسرى الرسم أيضا على الأموال المنقولة التى تشتمل عليها التركة سواء أكانت مادية أم معنوية ، ومن ذلك **ديون التركة** وهى منقولات معنوية .

على أن المشرع قد راعى أنه قد يتعذر أو يستحيل تحصيل بعض الديون ، ولذلك نص فى المادة ١٣ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أن يستبعد نهائيا أو مؤقتا من الأنصبة الخاضعة للرسم مطلوبات التركة لدى مدينين فى حالة إفلاس ،

---

(١) فيما يتعلق بالتصرفات العقارية التى لم تسجل قبل وفاة المورث ، لا يدخل العقار المتصرف فيه بعقد عرفى لغير الوارث ضمن أصول تركة المورث البائع البالغ ، إذا ثبتت جدية التصرف ولم يكن محل طعن وأقره الورثة ، وكان المشترى قد وضع يده فعلا وبصفة ظاهرة على العقار وكان يستولى فعلا على إيراده . وإذا ثبت بموجب العقد العرفى أو بغيره من الأدلة أن المورث لم يقبض الثمن كله ، عد باقى الثمن جزءاً من تركته وأصلا من أصولها باعتباره حقا لدى الغير .

ومن جهة أخرى يدخل العقار الذى اشتراه المورث بعقد عرفى فى أصول تركته بعد تقديره وفقا لحكم المادتين ٣٦ ، ٣٧ من القانون ، طالما كان واردا فى الإقرار المقدم من الورثة أو من فى حكمهم . ويدرج باقى ثمن الشراء ضمن خصوم التركة ، فى حالة عدم دفع الثمن بالكامل أثناء حياة المورث ، وذلك بعد التثبت من صحة الالتزام طبقا لحكم المادة ١٥ من القانون (تعليمات تفسيرية رقم (٣) جديدة للمادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، صادرة من مصلحة الضرائب بتاريخ ٣ مارس سنة ١٩٥٨ ، وقد سبقت الإشارة إليها ص ٧٨٩ ، هامش (٢) .

وكذلك ما لها من الديون المشكوك فى تحصيلها والمعدومة، ومن الحقوق المتنازع عليها ، وحق الرجوع على الغير ، بشرط أن يتعهد أصحاب الشأن باتخاذ إجراءات المطالبة القضائية لما قد تعينه مصلحة الضرائب منها وأن يشرعوا فى اتخاذ الإجراءات فى خلال ستة أشهر من تاريخ تعهدهم بذلك .

ويزول هذا الاستبعاد بانقضاء هذا الأجل دون توافر الشروط المذكورة[1].

٧٠٥ — وهناك حالات تصعب فيها معرفة ما إذا كانت الأموال المنقولة داخلة فى التركة أم لا ، ومن هذا القبيل :

(أ) — الأرباح الموزعة على الأسهم فى تاريخ لاحق لوفاة المورث .

وقد قضت محكمة الاسكندرية المختلطة بتاريخ ٥ يونيه سنة ١٩٤٨ بأنها لا تدخل ضمن أموال التركة ، لأن تقويم الأسهم فى تاريخ معين يشمل قيمتها الحالية من أصل وثمار ، وأن إدخال الأرباح الموزعة فى تاريخ لاحق لوفاة المورث ضمن أموال التركة معناه إضافة ربح الأسهم إلى التركة مرتين .

(ب) — ايجار الأطيان الزراعية

قضت محكمة المنيا بتاريخ ٢٩ نوفمبر سنة ١٩٤٨ بأن إيجار الأطيان الزراعية هو مقابل انتفاع المستأجر بالأطيان المؤجرة عن السنة الزراعية كلها ، فاذا توفى المالك بعد مرور الثلث الأول من السنة فانه يكون قد استحق قبل وفاته من الإيجار ما يناسب المدة التى انتفع فى خلالها المستأجرون بتلك الأطيان ، ولذلك وجب أن يحتسب ضمن التركة ثلث هذه المبالغ فقط .

(ج) — شهرة المحل

قضت محكمة الاستئناف المختلطة بتاريخ ٣١ يناير سنة ١٩٤٩ بأن شهرة

---

(١) ويقوم بالاستبعاد مأمور الضرائب المختص بناء على طلب أصحاب الشأن ، ويكون تعهدهم باتخاذ الإجراءات القضائية كتابة ويوقعون عليه أمامه . وإذا لم يشرعوا فى تنفيذ تعهدهم فى الأجل القانونى يصدر المأمور قرارا بضم ما استبعد ، يثبت فى أسبابه تاريخ التعهد وانقضاء الأجل دون تنفيذه ويرفق به التعهد الكتابى الصادر منهم (المواد ١٠ و ١٢ و ١٣ و ١٤ من اللائحة التنفيذية القديمة للقانون) .

المحل تعتبر من أصول التركة كما قضت محكمة مصر الابتدائية فى ١٨ مارس ١٩٥٠ بأن قيمة شهرة المحل تدخل ضمن موجودات التركة إذا ثبت أن للمحل التجارى قدما راسخة فى السوق، وأنه قد كون طائفة من الزبائن والعملاء دون اعتبار شخصية مالكه ونشاطه التجارى ، حتى إذا ما اختفى ذلك العمل الشخصى لم يفقد المحل شيئا كثيرا من رواجه وسمعته ومكانته فى السوق .

(د) — التعويضات

إذا استحق للمورث تعويض عن أضرار مادية أو أدبية أصابت شخصه أو ماله ، وتوفى قبل قبضه ، أعتبر من التركة وسرى عليه الرسم ، وذلك بخلاف التعويض الذى يستحق بوفاة الموظف أو العامل فى حادث بسبب الوظيفة أو العمل طبقاً لتشريعات المعاشات أو إصابات العمل ، والتعويض الذى يستحقه أقارب المتوفى عن الأضرار المادية والأدبية التى أصابتهم أنفسهم بسبب موت قريبهم ، فانهما لا يعدان من التركة ولا يخضعان للرسم (١) .

(ه) — المكافآت

إذا استحق المورث أثناء حياته مكافأة بصفته موظفاً أو عاملا ومات قبل قبضها ، أو استحق ما هو فى حكم المكافأة من مرتبات أو نفقات أو استحقاق فى وقف ، ومات قبل قبضها ، اعتبرت من التركة وسرى عليها الرسم ، وذلك على العكس من المكافأة التى تستحق بوفاة الموظف أو العامل طبقاً لتشريعات المعاشات أو عقد العمل الفردى ، التى لا يمكن اعتبارها تركة ، لأن مصدرها هو القانون الخاص بعقد العمل ، ولأنها توزع طبقاً لقواعد خاصة بقوانين العمل ، لا طبقاً لقواعد المواريث ، ولذا فلا يسرى عليها الرسم (٢) .

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ لمصلحة الضرائب.

(٢) تعليمات تفسيرية رقم (١) المادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ سالفة الذكر.

(و) — المكافآت المستحقة لدى صناديق الادخار .

إذا ترك الموظف الخدمة ومات قبل قبض ما يستحقه من هذه المكافآت ، اعتبر ما يستحقه تركة وسرى عليه الرسم ، وذلك بخلاف ما يستحقه زوج الموظف وأولاده أو ورثته الشرعيون من مكافآت لدى صناديق الادخار إذا توفى الموظف وهو فى الخدمة ، فانها لا تعتبر من التركة ولا يسرى عليها الرسم (١) .

٧٠٦ — (م) التأمينات : ذكرت المادة ١٢ من القانون ، كما رأينا ، ضمن الأموال التى يسرى عليها رسم الأيلولة : « التأمينات على الحياة وكل ما عداه من التأمينات التى استحق تسديدها بسبب وفاة المورث ، وكذلك كل ما أبرمه من عقود التأمين فى حياته لمصلحة ورثته أو غيرهم » . ومؤدى هذا النص أن كل عقد تأمين يستحق تسديد مبلغ التأمين فيه بوفاة المورث يخضع لرسم الأيلولة، سواء أكان المستفيد من التأمين وارثاً أم غير وارث ، غير أنه إذا كان المستفيد من التأمين وارثاً ، وكان عقد التأمين قد أبرم فى نظير مقابل دفعه المستفيد الوارث للمؤمن عليه المورث ، أو كان المستفيد الوارث هو المتعاقد مع شركة التأمين والذى دفع مقابل التأمين ، طبقت المادة ٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ وخضع مبلغ التأمين للرسم ، وللمستفيد، فى هذه الحالة، أن يرفع الأمر للقضاء ليقيم الدليل على دفع المقابل حتى يطالب برد الرسم المحصل منه ، وذلك تطبيقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة ٤ من القانون.

وإذا كان المستفيد من التأمين غير وارث ، خضع مبلغ التأمين لرسم الأيلولة بالسعر الذى يسرى على الطبقة الأخيرة من الورثة ، وهى طبقة الورثة بعد الدرجة الرابعة ، وذلك سواء أكان عقد التأمين قد أبرم بدون مقابل أم نظير مقابل ، كدين للمستفيد على المتوفى المؤمن عليه ، وذلك لعموم نص المادة

(١) تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ لمصلحة الضرائب.

٢ من القانون ، وفى هذه الحالة الأخيرة ، يدخل مبلغ التأمين فى أصول التركة كما يدخل الدين الذى للمستفيد فى خصومها ، ويعتبر أن للمستفيد على مبلغ التأمين رهنا حيازيا يتمتع بمقتضاه بحق الأفضلية عليه فى قبض قيمة دينه ، على غيره من الدائنين .

§ ٢ — الاموال التى افترض المشرع تبعيتها للتركة

ذكرنا أن المشرع افترض تبعية بعض الأموال للتركة ، وأخضعها بذلك لرسم الأيلولة ، وأنه أباح لصاحب الشأن أن يثبت أنها لا تخص التركة ، فلا يسرى الرسم عليها . وهذه الأموال هى : (ا) الأوراق والقيم المالية الموجودة فى حيازة من تؤول إليه التركة ، و (ب) الأموال المودعة فى حساب مشترك بين المورث وآخرين ، و (حـ) الأموال الموجودة فى خزانة مؤجرة لعدة أشخاص بالاشتراك فيما بينهم .

ونتكلم فيما يلى على كل نوع من هذه الأموال .

(ا) الأوراق والقيم المالية الموجودة فى حيازة من تؤول إليه التركة .

٧٠٧ — قد يعمد المورث لتمكين ورثته من التهرب من الرسم إلى التنازل لهم ، قبيل وفاته ، عن الأوراق والقيم المالية المملوكة له ، وقد يستولون هم عليها قبل الوفاة أو عقبها مباشرة ، ويكون من الصعب على مصلحة الضرائب أن تثبت ملكية هذه الأوراق والقيم للمورث ، وبخاصة إذا كانت لحاملها ، وبذلك تفلت من الرسم . لذلك قرر المشرع فى المادة الخامسة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ أن « الأوراق والقيم المالية التى توجد فى حيازة من تؤول إليه تركة المتوفى كلها أو بعضها ويثبت أنها كانت فى أى وقت قبل وفاته بسنة على الأكثر مودعة باسمه فى أحد المصارف أو الشركات أو غيرها ، أو أنه كان قد قبض فائدتها أو ربحها أو حصل القبض لحسابه ، تعد فيما يتعلق بتحصيل رسم الأيلولة المقرر فى

هذا القانون كأنهـا جزء من التركة إلا إذا أقام صاحب الشأن الدليـل على أن وجود الأوراق والقيم المذكورة فى حيازته يرجع إلى انتقالها إليه انتقالا صحيحا بمقابل جدى » .

يتضح من هذا النص أن المشرع افترض ملكية الأوراق والقيم المالية المذكورة للمـورث ، واعتبرها جزءا من التركة وجعل الرسم يسرى عليها بشرطين :

(الأول) — أن توجد الأوراق والقيم المالية فى حيازة من تؤول إليه التركة.

(الثانى) - أن يثبت أنها كانت فى أى وقت أثناء السنة السابقة على وفاة المورث مودعة باسمه فى أحد المصارف أو الشركات أو غيرهـا . أو أنه قبض فائدتها أو ربحها أو حصل القبض لحسابه .

ومع ذلك قد يكون وجود تلك الأوراق والقيم المالية فى حيازة الورثة راجعا إلى انتقالها إليهم انتقالا صحيحا بمقابل جدى . ولذا أباح المشرع للورثة إثبات ذلك حتى لا يسرى الرسم عليها . ولم ينص المشرع هنا على ضرورة رفع الأمر للقضاء كما فعل بالنسبة للهبات وغيرها من التصرفات، فيكفى أن يقيم الورثة الدليل على انتقال ملكية الأوراق إليهم بمقابل جدى لمأمور الضرائب المختص ، بتقديم ما تحت يدهم من المستندات الدالة على ذلك كما أن لهم الالتجاء إلى القضاء (١) .

(ب) الأموال المودعة فى حساب مشترك بين المورث وآخرين .

٧٠٨ ـ قد يلجأ المورث إلى وسيلة أخرى ليمكن ورثته من التهرب من

---

(١) وقد كانت المادة السادسة من اللائحة التنفيذية القديمة للقانون تنص على أنه « فى تطبيق الحكم الوارد فى المادة ٥ من القانون يجوز لصاحب الشأن قبل رفع الأمر إلى القضاء أن يقدم لمأمور الضرائب ما يكون تحت يده من المستندات الدالة على انتقال الأوراق والقيم المالية إليه انتقالا صحيحا بمقابل جدى ـ وأن على المأمور أن يعرض هذه المستندات على لجنة تقدير التركات فإن اقتنعت بها كان عليها أن تصدر قرارا مسببا تدون فيه أسباب اقتناعها ، ويضم هذا القرار إلى ملف التركة ويدون ملخصه فى سجل حصر التركات (سجل نموذج رقم ١ تركات) .

دفع الرسم ، وذلك بأن يفتح فى أحد المصارف حسابا مشتركا بينه وبين ورثته، بحيث يكون لكل من المورث والوارث بمفرده الحق فى إضافة وسحب الأموال من الحساب المشترك،دون حاجة إلى موافقة أو استئذان الطرف الآخر ، فاذاما توفى المورث عمد الوارث إلى سحب الأموال الموجودة فى الحساب المشترك من غير أن تعلم مصلحة الضرائب بذلك ، ودون أن يؤدى عنها رسم الأيلولة . لذلك قرر المشرع فى المادة السادسة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ أن «كل مايكون مودعا من الأموال والقيم المالية فى المصارف أو غيرها أو لدى أشخاص فى حساب مشترك أو لحساب جماعة بالتضامن يعد فيما يتعلق بتحصيل رسم الأيلولة المقرر فى هذا القانون مملوكا للمودعين بالاشتراك فيما بينهم ويدخل فى تركة كل منهم حصصا متساوية » .

غير أن الواقع قد يكون على خلاف ما افترضه المشرع ، لذلك أجاز القانون لكل من أصحاب الشأن ولمصلحة الضرائب إقامة الدليل على العكس (المادة ٢/٦ من القانون) كأن يثبت الورثة أن المورث لم يكن يملك شيئا من الأموال المذكورة ، أو أن حصته فيها كانت أقل من حصة غيره ، أو أن تثبت مصلحة الضرائب أن نصيب المورث كان أكبر من نصيب باقى الشركاء [1] .

(ح) الأموال الموجودة فى خزانة **مؤجرة لعدة أشخاص** بالاشتراك فيما بينهم .

٧٠٩ — هناك وسيلة ثالثة للتهرب من رسم الأيلولة قد يعمد اليها المورث وذلك بأن يستأجر بالاشتراك مع ورثته خزانة فى أحد البنوك أو غيرها ، ويكون لكل من المورث والورثة الحق فى فتح الخزانة فى غياب الآخرين ،

(١) وكانت المادة ٦ من اللائحة التنفيذية القديمة للقانون تنص فى الفقرة الأخيرة منها على سريان الحكم الوارد فى الفقرتين ١ و٢ منها (وهو المذكور فى الهامش (١) بالصفحة السابقة) فى هذه الحالة أيضا .

فإذا توفى المورث عمد الورثة إلى فتح الخزانة والاستيلاء على ما فيها من غير أن تعلم مصلحة الضرائب بالأمر ، دون أن يسدد رسم الأيلولة المستحق ، لذلك قرر المشرع فى المادة السابعة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ أن : «كل مايوجد من الأموال والأوراق المالية وغيرها من الأشياء فى خزانة مؤجرة إلى عدة أشخاص بالأشتراك فيما بينهم يعد فيما يتعلق بتحصيل رسم الأيلولة مملوكا للأشخاص المذكورين بالتساوى ، ما لم يقم الدليل على العكس »

« ويسرى هذا الحكم على المظاريف المختومة والصناديق المغلقة لدى البنوك والصيارف والمشتغلين بالقطع وغيرهم ممن تودع لديهم عادة هذه الأشياء »

ويستطيع أصحاب الشأن ومصلحة الضرائب إثبات العكس على النحو السابق ذكره فى الحالة السابقة .

§ ٣ الأموال المعفاة من الرسم

أعفى المشرع بعض الأموال من رسم الأيلولة ، وبذلك لا تدخل فى تقدير قيمة التركة ، أى تعتبر كأنها ليست جزءا منها ، وبعض هذه الأموال عقار والبعض الآخر منقول وقد نص عليها فى المادة ١٢ من القانون ، وهى :

٧١٠ — أولا : العقارات

(١) — الدار المخصصة لسكنى أسرة المتوفى ، ما دام محتفظا بها لهذا الغرض. ويستحق الرسم عليها إذا بيعت فى خلال عشر سنوات من تاريخ وفاة المورث .

وسبب الإعفاء أن المشرع خشى إذا جعل الرسم يسرى على تلك الدار أن تضطر الأسرة إلى بيعها لسداد الرسم، فأراد أن يحفظ للأسرة سكنها الذى اعتادته فى حياة المورث إبقاء على ترابطها ومحافظة على وحدتها .

ويشترط للإعفاء توافر شروط ثلاثة :

(الأول) — أن تكون الدار فى وقت الوفاة مخصصة لسكنى أسرة المتوفى، سواء أكانت تسكنها بالفعل فى ذلك الوقت أم لا ، ولا يشترط فيها أن تكون مسكنا واحدا ، بل يجوز أن تكون مكونة من عدة مساكن متجاورة بحيث

تكون وحدة واحدة ، كما هو الحال فى بعض القرى ، وإذا كان جزء من الدار فقط مخصصا لسكن الأسرة ، فان قيمة هذا الجزء وحده هى التى تعفى . ويقصد بأسرة المتوفى ذوى قرباه (المادة ٣٤ من القانون المدنى) ، سواء أكان يعولهم أم لا ، وسواء أكانوا ورثته أم لا ، وليس من الضرورى للإعفاء أن تظل الدار مملوكة لأسرة المتوفى على الشيوع ، بل يبقى الإعفاء قائما حتى ولو آلت ملكية الدار إلى أحد الورثة نتيجة قسمة (١) .

(الثانى) — أن يظل محتفظا بالدار لسكنى أسرة المتوفى ، ويلاحظ أن القانون لم يشترط للإعفاء أن يتعهد الورثة بعدم التصرف فى الدار ، فيكفى للاعفاء أن تكون الدار مخصصة لسكنى أسرة المتوفى ، وأن يظل محتفظا بها لهذا الغرض .

(الثالث) — ألا تباع تلك الدار فى خلال عشر سنوات من تاريخ وفاة المورث ، فاذا بيعت فى خلال تلك المدة استحق الرسم عليها ، على أن المشرع لم يبين أى القيمتين يسرى عليها الرسم : أهى قيمة الدار وقت الوفاة ، أم قيمتها وقت البيع ، كما أنه لم يبين أى السعرين يطبق ، أهو السعر المقرر وقت الوفاة ، أم السعر السارى وقت البيع .

ويؤخذ على إعفاء الدار المخصصة لسكنى أسرة المتوفى أنه لا يسوى فى المعاملة بين التركات ، فأعفى التى تشتمل على دار مخصصة لسكن أسرة المتوفى فى حدود قيمة تلك الدار ، بينما لم يعف التركات التى لا تشتمل على مثل تلك الدار ، بل إنه لم يسو حتى بين التركات التى تحتوى على دار مخصصة لسكن الأسرة ، لأن الإعفاء يسرى على الدور الكبيرة التى يتركها الأغنياء ، كما يسرى على الدور القليلة القيمة التى يتركها متوسطو الحال ، وكان الأفضل أن يعفى المشرع نسبة معينة من قيمة التركة مقابل سكن الأسرة .

---

(١) محكمة الإسكندرية المختلطة فى حكم لها بتاريخ ٢٤ ديسمبر سنة ١٩٤٧ .

(٢) — المنازل الكائنة في المدن والبنادر متى كانت معفاة من العوائد طبقاً للفقرة الثانية من المادة الأولى من الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس سنة ١٨٨٤ المعدلة بمقتضى الأمر العالى الصادر فى ١٩ ديسمبر سنة ١٨٩١ ، وهى التى لا تتجاوز قيمة ايجارها فى السنة خمسمائة قرش .

ويلاحظ أن الأمر العالى المشار إليه قد ألغى بمقتضى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، وقد فات المشرع أن يعدل نص المادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بما يتلاءم والنص الجديد [١] .

٧١١ — ثانيا : المنقولات

(١) — الأثاث والمفروشات الخاصة بأسرة المتوفى ، مادام محتفظا بها لهذا الغرض ، ويستحق الرسم إذا بيعت فى خلال عشر سنوات من تاريخ وفاة المورث .

وشروط الإعفاء هنا هى نفس شروط إعفاء الدار المخصصة لسكنى أسرة المتوفى .

ويلاحظ أن النص ليس فيه ما يجعل من الضرورى للاعفاء أن يكون الأثاث والمفروشات موجودة فى الدار المملوكة للمورث والمخصصة لسكنى الأسرة ، فيكفى لإعفاء الأثاث والمفروشات أن تكون مخصصة لاستعمال الأسرة حتى ولو كانت موجودة فى مسكن مستأجر ، على أن محكمة الاستئناف المختلطة قضت فى حكم لها بتاريخ ١٧ يونيه سنة ١٩٤٧ بأن الأثاث والمفروشات تعفى تبعا للدار المخصصة لسكنى أسرة المتوفى ، فإذا لم يترك المتوفى دارا لسكنى الأسرة فلا يعفى الأثاث من رسم الأيلولة .

ويظل الإعفاء قائما حتى ولو اقتسم الورثة المفروشات والأثاث واختص أحدهم بها .

---

(١) راجع الفقرة ١٣٠ ، ص ١٢١ ، فيما سبق .

ويستحق الرسم إذا لم يحتفظ بها لاستعمال الأسرة ، أو إذا بيعت فى خلال عشر سنوات من تاريخ وفاة المورث .

(٢) — مجموعات الكتب ، ومجموعات النقود القديمة ، والأنواط ، ومجموعات طوابع البريد ، وكذلك المجموعات الفنية التى لا تكون معدة للاتجار بها ، إلا إذا كانت قيمة هذه المجموعات تزيد على عشر قيمة التركة بأجمعها ، فتحصل الرسوم على مازاد على ذلك . على أن هذا الإعفاء يبطل وتستحق الرسوم على الأشياء المذكورة إذا بيعت خلال ثلاث سنوات من وفاة المورث .

ويستثنى من ذلك الصور والتماثيل الخاصة بأفراد أسرة المتوفى فانهما تعفى من الرسم دائما .

هذا ما نصت عليه الفقرة (ثانيا) من المادة ١٢ من القانون ، ومنه يتضح أنه لابد لإعفاء المجموعات المشار إليها والمذكورة على سبيل الحصر من توافر ثلاثة شروط :

(الأول) — ألا تزيد قيمتها على قيمة عشر التركة بأجمعها ، فاذا زادت على ذلك حصلت الرسوم على مقدار الزيادة فقط .

(الثانى) — ألا تكون هذه المجموعات معدة للاتجار بها .

(الثالث) — ألا تباع فى خلال ثلاث سنوات من وفاة المورث .

ولم يبين المشرع ما يقصده « بقيمة التركة » أهى « القيمة الصافية » بعد خصم الديون وغيرها من الالتزامات أم هى « القيمة الإجمالية » . ومادام المشرع لم يفصل فيحاسب الممول على القيمة الإجمالية لأنها أصلح له .

(٣) — الأوراق والقيم المالية المعفاة من رسم الأيلولة قانونا (م ١٢ / ٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) . وغنى عن البيان أن هذا الإعفاء يقتصر على السندات التى تنص بعض القوانين صراحة على إعفائها من رسم الأيلولة ، أو على إعفائها من الضرائب بجميع أنواعها ، على أن المشرع درج عند إعفاء السندات العامة من الضرائب على استثناء رسم الأيلولة .

ومن السندات التى كانت معفاة من رسم الأيلولة ، سندات القرض الوطنى الصادرة فى سنة ١٩٤٣ ، على أن مابقى منها حول إلى سندات قرض إنتاج بفائدة ٥ر٣٪ (١٩٧١ — ١٩٧٣) وأخضع لرسم الأيلولة على التركات ولضريبة التركات بمقتضى القرار بقانون رقم ١٤٩ لسنة ١٩٦١ .

٧١٢ — ثالثاً : بعض مبالغ التأمينات والتعويضات والمبالغ المدخرة :

هناك حالات أخرى للاعفاء من رسم الأيلولة ، أضاف القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١ بعضها إلى القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، وقررت البعض الآخر القوانين المتتالية المنظمة لصناديق التأمين والادخار والمعاشات :

(١) فقد نصت الفقرة « ثالثاً » من المادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، المضافة بمقتضى القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١ المشار إليه ، على إعفاء :

(ا) مبالغ التأمينات الجماعية التى تعقدها الهيئات العامة أو الخاصة أو الأفراد لصالح موظفيها وعمالها أيا كانت قيمتها(١) . والمقصود من هذا الإعفاء رعاية الغرض الاجتماعى من عقد هذه التأمينات .

---

(١) ثار الجدل — قبل الإعفاء الذى قرره القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١ — فيمن يدفع رسم الأيلولة وضريبة التركات على قيمة مبالغ التأمين فى حالة عقود التأمين الجماعية ، التى يبرمها أرباب الأعمال مع شركات التأمين لصالح ورثة موظفيهم ومستخدميهم وعمالهم أو المستحقين عنهم ، واستقر الرأى على أن يدفعها الورثة أو المستحقون عن الموظفين والمستخدمين والعمال ، إذ أنهم المستفيدون الحقيقيون ، لا أرباب الأعمال الذين ليسوا سوى مستفيدين ظاهرين (راجع فى هذا المعنى حكم لمحكمة سوهاج الابتدائية بتاريخ ١٩٥٥/٤/٢ ، فى الدعوى رقم ٣٣ لسنة ١٩٥٤ تجارى كلى ، تأيد من محكمة استئناف أسيوط بتاريخ ١٩٥٦/٦/٧ ، فى الاستئناف رقم ٧١ تجارى لسنة ٣١ قضائية ، ومن محكمة النقض فى ١٩٦٣/٧/٣ ، فى الطعن رقم ٣٦٥ لسنة ٢٨ قضائية — مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٤ (١٩٦٣) ، ص ٩٦٠ ، (التى قررت أن تعيين المستفيد فى مشارطات التأمين هو من مسائل الواقع التى تتصل بنصوص المشارطة) . وأخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى (بعد أن كانت تعارضه — راجع حكم محكمة سوهاج وحكم محكمة استئناف أسيوط المذكورين) فى تعليماتها التفسيرية رقم ٧ للمادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، فقد جاء بها « ... لذلك استقر الرأى على عدم الأخذ بظاهر عقود التأمين الجماعية ، واعتبار مثل هؤلاء الورثة أو المستحقين عن الموظف أو العامل أو المستخدم هم المستفيدون أصلا بقيمة مبلغ التأمين ويلزمون برسوم الأيلولة وضريبة التركات على قيمة تلك البوالص ، إلا إذا ثبت أن =

(ب) مبلغ ألفي جنيه من مبالغ التأمين على حياة المورث الذى يستحق بسبب وفاته إلى الورثة الشرعيين. وقد عمل بهذين الإعفاءين اعتبارا من ٢٠ /٧/ ١٩٦١ (م ٤ من القانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٦١ المشار إليه وم ٦٧ من الدستور المؤقت للجمهورية العربية المتحدة : ١٣ مارس سنة ١٩٥٨ ، السارى وقتئذ) .

* * *

(٢) ونصت المادة ١٦ من القرار بقانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٦ (١) . بانشاء صندوق للتأمين والمعاشات لموظفى الدولة المدنيين وآخر لموظفى الهيئات

= الهيئة المؤمنة قد استفادت ببعض قيمة هذه البوالص ، كما لو زادت قيمة مبلغ التأمين عن مقدار المكافأة القانونية المستحقة لورثة المتوفى أو المنتفعين له طبقا لقانون عقد العمل الفردى، ثم حجزت الهيئة المؤمنة مقدار الزيادة لنفسها ، فنى هذه الحالة يستحق رسم الأيلولة وضريبة التركات على قيمة هذه الزيادة بالرسم المقرر على الطبقة الأخيرة » .

(١) صدر، قبل هذا القرار بقانون ، المرسوم بقانون رقم ٣١٦ لسنة ١٩٥٢ بإنشاء صندوق للتأمين وآخر للادخار والمعاشات لموظفى الحكومة، والقانون رقم ٢٦٩ لسنة ١٩٥٣ بانشاء صندوق للتأمين وآخر للادخار والمعاشات لموظفى ، زارة الأوقاف، والقانون رقم ٣٨١ لسنة ١٩٥٥ بانشاء صندوق للتأمين وآخر للادخار والمعاشات لموظفى المجالس البلدية ومجالس المديريات — ولم يرد فى هذه القوانين نصوص تعفى من رسم الأيلولة وضريبة التركات ، وكل ما ورد بها هو الترخيص لمصلحة التأمين فى أن تؤدى إلى المستحقين نصف مبلغ التأمين المستحق استثناء من أحكام الفقرة الثانية من المادة ٣١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ المعدل بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ (م ١١ من المرسوم بقانون رقم ٣١٦ لسنة ١٩٥٢ ، وقد أحال ، إليها القانونان الآخران)، لكن ورد بالمذكرة الإيضاحية للمرسوم بقانون المذكور فيما يتعلق بالمبالغ المدخرة : «إنها من قبيل المعاش وبالتالى لا تخضع لضريبة التركات ورسم الأيلولة عليها ومن ثم يتعين على مصلحة التأمين صرفها كاملة » . وقد أفتى مجلس الدولة لمصلحة صناديق التأمين والادخار الحكومية (بتاريخ ٢٨ /١/ ١٩٥٣ ، ورقم ٩١ /٣/ ٧١) بأن مبالغ الادخار ، سواء ما استقطع منها من ماهية الموظف أو ما دفع من الحكومة هى مبالغ استحقت رأسا للورثة أو المستفيدين بنص القانون ، لا بالخلافة عن الموظف المتوفى ، فهى لا تعتبر تركة لا فى نظر القانون العام ، ولا فى نظر قانون الضرائب . وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأى ، وصارت تعفى المبالغ المدخرة كلها التى تستحق لدى صناديق الادخار الحكومية وغير الحكومية من رسم الأيلولة وضريبة التركات إذا توفى الموظف وهو فى الخدمة (أما المبالغ المستحقة من التأمين فانها تخضع لضريبة التركات ورسم الأيلولة). وذلك بعد أن كانت تفرق، فيما يتعلق بمبالغ الادخار ، بين ما يستقطع من ماهية الموظف حال حياته من مبالغ تودع بصندوق الادخار، وبين المبالغ التى تدفعها الحكومة للصندوق، =

ذات الميزانيات المستقلة ، على إعفاء مبلغ التعويض الذى كان يؤديه كل من الصندوقين المشار إليهما إلى المستحقين عن موظفى الدولة المدنيين وموظفى الهيئات ذات الميزانيات المستقلة من الخضوع للضرائب والرسوم بسائر أنواعها ، ومن بينها بطبيعة الحال رسم الأيلولة وضريبة التركات . وقد عمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول اكتوبر سنة ١٩٥٦ (م ٦٦ من القرار بقانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٦ المشار إليه) .

(٣) ونصت المادة ١٨ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدوله المدنيين، الصادر بالقرار بقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٦٠ ، الذى حل محل القانون السابق ، على إعفاء مبلغ التأمين المستحق بمقتضاه من الخضوع للضرائب والرسوم بجميع أنواعها ، ومن بينها رسم الأيلولة وضريبة التركات ، وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول مارس سنة ١٩٦٠ (م ١٥ من القرار بقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٦٠ المشار إليه) .

(٤) ونصت المادة ٢٢ من قانون التأمين والمعاشات لمستخدمى الدولة وعمالها الدائمين، الصادر بالقرار بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٠ ،على إعفاء الأموال التى كانت تؤدى من الصندوق وفقا لأحكامه إلى المستحقين عن المستخدم أو العامل من الخضوع للرسوم والضرائب بسائر أنواعها . ومن بينها رسم الأيلولة وضريبة

= وتعتبر الأولى تركة تخضع لرسم الأيلولة ولضريبة التركات على العكس من الثانية فلا اعتبرها تركة إذ لم تدخل فى ذمة المتوفى أصلا ، ومن ثم لا تخضع لرسم الأيلولة ولا لضريبة التركات (تعليمات تفسيرية رقم ٥ للمادة رقم ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، صادرة بتاريخ ١٥ أغسطس سنة ١٩٥٦ من مصلحة الضرائب) . هذا وقد عمل بالمرسوم بقانون رقم ٣١٦ لسنة ١٩٥٢ اعتبارا من أول فبراير سنة ١٩٥٣ (م ٣١ منه) ، وعمل بالقانون رقم ٢٦٩ لسنة ١٩٥٣ اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٥٣ (م ٨ منه) ، وبالقانون رقم ٣٨١ لسنة ١٩٥٥ اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٥٥ (م ١٠ منه) . وحل القرار بقانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٦ المشار إليه فى المتن محلها كلها ، بالنسبة للموظفين المدنيين ، كما حل القرار بقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٧ محل القانون رقم ٣١٦ لسنة ١٩٥٢ بالنسبة للضباط .

التركات ، وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول مايو سنة ١٩٦٠ (م ٦ من القرار بقانون رقم ٣٧ لسنة ١٩٦٠ ، المشار إليه) .

(٥) ونصت المادة ٦٢ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة ومستخدميها وعمالها المدنيين ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٦٣ (والذى حل محل القانونين السابقين) على إعفاء مبالغ التأمين التى يؤديها صندوق التأمين والمعاشات من الخضوع للضرائب والرسوم بسائر أنواعها ، ومن بينها رسم الأيلولة وضريبة التركات ، وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول أغسطس سنة ١٩٦٣ (م ٨ من القرار بقانون المذكور) .

* * *

(٦) ونصت المادة ٧٤ من قانون المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لأفراد القوات المسلحة ، الصادر بالقرار بقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٧ ، على إعفاء التعويض الذى يؤدى للمستحقين عن أفراد القوات المسلحة عند الوفاة من الخضوع للضرائب بكافة أنواعها ومن بينها رسم الأيلولة وضريبة التركات. وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول مارس سنة ١٩٥٧ (م ٢ من القرار بقانون المذكور).

(٧) ونصت المادة ٧٥ من قانون المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لضباط القوات المسلحة ،الصادر بالقرار بقانون رقم ٢٣٢ لسنة ١٩٥٩ (والذى حل محل القانون السابق) ، على إعفاء مبالغ التأمين والتعويض المستحق بنوعيه ، المنصوص عليها فى القانون المذكور ، من الخضوع للضرائب والرسوم بجميع أنواعها ، ومنها رسم الأيلولة وضريبة التركات . وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول يوليه سنة ١٩٥٩ (م ٣ من القرار بقانون المذكور) .

(٨) ونصت المادة ٧٦ من قانون المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض لضباط الشرف والمساعدين وضباط الصف والعساكر بالقوات المسلحة ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٢٣٦ لسنة ١٩٥٩ على إعفاء مبالغ التأمين والتعويض المنصوص

عليها فيـــه من الخضوع للضرائب والرسوم بجميع أنواعها ، ومن بينها رسم الأيلولة وضريبة التركات . وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٠ (م ٢ من القرار بقانون المذكور) .

(٩) و نصت المادة ١١٢ من قانون المعاشات والمكافآت والتأمين والتعويض للقوات المسلحة ، الصادر بالقرار بقانون رقم ١١٦ لسنة ١٩٦٤ (والذى حل محل القانونين السابقين) ، على إعفاء رؤوس أموال الاستبدال والمكافآت ومبالغ التأمين والتعويضات والمكافآت والمنح والإعانات وجميع المبالغ التى تؤدى بموجب أحكامه ، من الخضوع للضرائب والرسوم بكافة أنواعها . ويسرى هذا الإعفاء أيضا بالنسبة إلى ما يصرف من تلك المبالغ إلى ورثة المستحقين عن المنتفع أو صاحب المعاش . هذا النص يعفى من رسم الأيلولة ومن ضريبة التركات ما يكون خاضعا لهما فى الأصل من المبالغ المذكورة . وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول أغسطس سنة ١٩٦٣ (م ٣ من القرار بقانون المذكور) .

* * *

(١٠) ونصت المادة ٣٧ / ٣ من القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ بانشاء صندوق للتأمين وآخر للادخار للعمال الخاضعين لأحكام المرسوم بقانون رقم ٣١٧ لسنة ١٩٥٢ بشأن عقد العمل الفردى ، على إعفاء الأموال المدخرة التى تدفع للمستحقين عن العامل طبقا لأحكامه من الخضوع للرسوم والضرائب التى يفرضها القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ . وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول أبريل سنة ١٩٥٦ (م ٤٥ من القانون المذكور) .

(١١) ونصت المادة ٦٤ من القرار بقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٥٨ فى شأن التأمين والتعويض عن اصابات العمل ، على إعفاء الأموال المستحقة للمستحقين عن العامل طبقا لأحكامه من الخضوع للرسوم والضرائب المفروضة بمقتضى

القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول أبريل سنة ١٩٥٩ (م ٨٢ من القرار بقانون المذكور) .

(١٢) ونصت المادة ١/١٠٢ من قانون التأمينات الاجتماعية الصادر بالقرار بقانون رقم ٩٢ لسنة ١٩٥٩ ، (الذى حل محل القانونين السابقين) ، على إعفاء التعويضات والمعاشات المستحقة طبقا لأحكامه من الخضوع للرسوم والضرائب بجميع أنواعها ، ومن بينها رسم الأيلولة وضريبة التركات ، وعمل بهذا الإعفاء من أول أغسطس سنة ١٩٥٩ (م ٧ من القرار بقانون المذكور)

(١٣) ونصت المادة ١/١٢١ من قانون التأمينات الاجتماعية الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ (الذى حل محل القانون السابق) على إعفاء رؤوس الأموال المستبدلة والتعويضات ومبالغ التأمين الإضافية والمعونات التى تؤديها الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية من الخضوع للرسوم والضرائب بسائر أنواعها. هذا النص يعفى من رسم الأيلولة ومن ضريبة التركات ما يكون خاضعا لها فى الأصل من المبالغ المذكورة (١) . وعمل بهذا الإعفاء اعتبارا من أول أبريل سنة ١٩٦٤ (م ٩ من القرار بقانون المذكور) .

* * *

(١٤) المبالغ المتجمدة التى تكون قد استحقت لموظف أو مستخدم أو عامل أو صاحب معاش قبل وفاته، ولم تصرف إليه خلال حياته، وصرفت بالكامل

---

(١) وعلى ذلك يعفى من رسم الأيلولة وضريبة التركات: (ا) بالنسبة لتأمينات إصابات العمل: التعويض أو المعاش الذى يقرر للمستحقين بسبب وفاة المؤمن عليه ، والذى يوزع عليهم طبقا لحكم المادة ٩٧ من قانون التأمينات الاجتماعية المشار إليه (ب) بالنسبة لتأمينات الشيخوخة والعجز والوفاة والتأمين الإضافى ضد العجز والشيخوخة : التعويضات والمعاشات التى قد تترتب إلى المستحقين بسبب الوفاة ، طبقا لأحكام المواد ٧٧ و ٧٨ و ٨٢ و ٨٧ من القانون المذكور. (تعليمات تفسيرية عامة رقم ٤ لسنة ١٩٦٤ ، بشأن القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ ، بتاريخ ١٩٦٤/٨/٢٩ ، من مصلحة الضرائب) .

إلى الشخص الذى يعينه، أو إلى أرملته أو القائم بشئون أولاده ، إذا كان لم يعين أحداً ، تعفى من رسم الأيلولة وضريبة التركات تطبيقا للمادة الخامسة من القرار بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ ، التى نصت على عدم إعتبارها تركة ، وقد سبق أن ذكرنا (بالهامش رقم (١) ، ص ٥٦٤) أن القانون المذكور (م ٣) أعفى من الضرائب والرسوم بكافة أنواعها صافى مرتب أو أجر أو معاش ثلاثة شهور الذى يصرف عند وفاة الموظف أو المستخدم أو العامل أو صاحب المعاش. وعمل بهذه الإعفاءات كلها من أول يناير سنة ١٩٦٢ (م ٦ من القانون المذكور)

(١٥) ونصت المادة ١١٠ من قانون التأمينات الاجتماعية ، الصادر بالقرار بقانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٤ السابق ذكره على أن تصرف عند وفاة صاحب المعاش منحة يكون تحديدها وتوزيعها وصرفها طبقا لأحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ المشار إليه. وهذه المنحة معفاة من رسم الأيلولة وضريبة التركات(١).

(١٦) وأعفى القرار بقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٤ فيما أعفاه من الضرائب والرسوم بجميع أنواعها (ويسرى هذا الإعفاء على رسم الأيلولة وضريبة التركات) مبلغ المنحة التى قرر صرفها عند وفاة أحد الضباط أو ضباط الشرف أو المتطوعين

---

(١) تطبق مصلحة الضرائب جميع أحكام القرار بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ على العاملين بأحكام قانون التأمينات الاجتماعية المشار إليه ، فقد جاء بتعليماتها التفسيرية العامة رقم ٤ لسنة ١٩٦٤ (المذكورة بالهامش (١) بالصفحة السابقة) أنه « بالنسبة للحكم الوارد فى المادة ١١٠ من القانون المشار اليه : إذا توفى أحد العاملين بالقانون المذكور وهو بالخدمة أو بالمعاش تستمر الجهة التى يتبعها فى صرف المرتب أو الأجر الشهرى أو المعاش الذى كان يصرف له بافتراض عدم وفاته ، وذلك عن الشهر الذى حدثت فيه الوفاة والشهرين التاليين له ، طبقا لأحكام القرار بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢ . وتعتبر المبالغ المذكورة منحة لا يجوز استردادها من المعاشات أو المكافآت المستحقة للمستفيدين عن العامل بأحكام القانون المذكور، وتعفى هذه المنحة من الضرائب والرسوم بكافة أنواعها ، كما لا يجوز الحجز عليها إطلاقا . وهذه المنحة معفاة من رسم الأيلولة وضريبة التركات . كذلك يصرف بالكامل إلى المستفيدين من بعد وفاة صاحب المرتب أو الأجر أو المعاش ما يكون قد تجمد من مبالغ استحقت للمتوفى قبل وفاته ولم تصرف إليه خلال حياته ولا تعتبر تلك المبالغ تركة » (فلا يسرى عليها رسم الأيلولة ولا ضريبة التركات).

من ضباط الصف والعساكر ومجددى الخدمة منهم براتب عال ، وهو فى الخدمة أو بعد إحالته إلى المعاش ، للمستحقين عنه فى المعاش بواقع ثلاثة أمثال ما كان يتقاضاه من راتب وتعويضات عن شهر أو بواقع ثلاثة أمثال معاشه الشهرى وما يضاف إليه من علاوات ، حسب الحالة ، وعمل بهذه الإعفاءات من ٢٣ مارس سنة ١٩٦٤ (م ٤ من القرار بقانون المذكور) وقد سبقت الاشارة إلى ذلك (بالهامش رقم (١) ، ص ٥٦٤) .

(١٧) ونصت المادة الأولى من القرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٦٤ على إعفاء مبالغ التأمين والمعاشات والتعويضات والمكافآت والإعانات والمعونات بأنواعها وما يضاف إليها من علاوات التى تقرر طبقا لأحكام القوانين التى أشار إليها القانون فى ديباجته [1] من الخضوع للضرائب والرسوم بكافة أنواعها ماعدا الضريبة العامة على الإيراد ، المفروضة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ [2]. هذا النص يعفى من رسم الأيلولة ومن ضريبة التركات ما يكون خاضعا لهما فى الأصل من المبالغ المذكورة وبخاصة مبالغ التأمين . وقد سبق أن ذكرنا أن النص يعفى المعاشات وما يضاف إليها من إعانات ، المقررة بمقتضى القوانين المشار إليها من ضريبة المرتبات والأجور والمعاشات [3] . وتسرى هذه الإعفاءات كلها ابتداء من أول أغسطس سنة ١٩٦٣ (م ٣ من القرار بقانون المذكور) .

ويلاحظ أن بعض هذه المبالغ ينطبق عليها أيضا النص على الإعفاء من الضرائب والرسوم الوارد فى بعض القوانين التى سبق ذكرها .

---

(١) ذكرنا القوانين المشار إليها فى الهامش (١) ، ص ٥٦٥ و ٥٦٦ ، فيما سبق .

(٢) وبالإضافة إلى هذه الإعفاءات ، أعفت المادة ٢ من القرار بقانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٦٤ المشار إليه جميع الطلبات والمستندات والأوراق اللازمة لصرف المبالغ المنوه عنها بالمادة الأولى من كافة الرسوم والضرائب ، واعتبرت جميع الحالات التى تمت تسويتها دون استيفاء رسم الدمغة صحيحة .

(٣) راجع الفقرة (د) ، ص ٥٦٥ فيما سبق .

المطلب الثانى

خصوم التركة

٧١٣ — يسرى رسم الأيلولة ، كما سبق القول ، على صافى نصيب الوارث فى التركة ، أى بعد خصم ما عليها من ديون والتزامات ، وهذه قاعدة عادلة ، إذ لا يجوز مطالبة الوارث بضريبة عن التركة التى آلت إليه إلا فى حدود النفع الذى عاد عليه منها ، ولا يتبين مقدار هذا النفع إلا بعد طرح الديون والالتزامات التى على التركة . على أن المشرع خشى ، من جهة أخرى ، أن يفتح باباً للتهرب من الرسم إذا هو طبق تلك القاعدة على إطلاقها ، لذلك وضع شروطا قيد بها جواز الخصم ، كما أباح لمصلحة الضرائب عدم خصم الديون التى ترى أنها غير ثابتة ثبوتاً كافياً ، أو صورية ، وأوجب عدم خصم بعض الديون الأخرى .

ونتكلم فيما يلى عن شروط خصم الديون ، ثم عن الديون التى يجوز عدم خصمها ، ثم عن الديون التى يجب عدم خصمها .

§ ١ — شروط خصم الديون من التركة

٧١٤ — نص المشرع فى المادة ١٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أن : « يستبعد من التركة كل ما عليها من الديون والالتزامات إذا كانت ثابتة بمستندات تصلح دليلا على المتوفى أمام القضاء » .

يتضح من هذا النص أنه لا بد لخصم الديون والالتزامات من توافر شرطين :

(الأول) — أن يكون الدين أو الالتزام مستحقاً على التركة ، ومن هذا القبيل أثمان الأشياء التى اشتراها المورث قبل وفاته ، والتعويضات المستحقة عليه لآخرين ، والضرائب التى عليه ، ولكن لا يخصم رسم الأيلولة المستحق على الورثة ، لأنه ليس دينا على التركة بل على الورثة .

ويشمل الخصم عدا الديون ، الالتزامات بوجه عام ، كالوصايا التى أوصى

بها المورث ، والهبات إذ لم يكن الموهوب له قد تسلمها حتى وفاة الواهب .

ولا تدخل فى عداد الديون التى على التركة ولا تخصم أتعاب المحاسبين الذين قد يكلفهم الورثة بمراجعة الحسابات (١) ، ولا نفقات الإعلانات الشرعيـة ، ومصاريف جرد التركة ، وتصفيتها ، وقسمتها .

أما مصاريف الجنازة والدفن فتعتبر التزامات على التركة وتخصم منها ولو أنها نشأت بعد الوفاة .

(الثانى) — أن تكون الديون والالتزامات المطلوب خصمها من التركة ثابتة بمستندات تصلح دليلا على المتوفى أمام القضـاء . ومن هذا القبيل الديون الثابتة بعقود رسمية ، أو بأحكام ، أو بمحاضر صلح محررة فى جلسات المحاكم أو بفواتير سماسرة البورصة .

وقد أعطى المشرع لموظفى مصلحة الضرائب الحق فى أن يطلبوا تقديم المستندات المثبتـــة لما على التركة من الديون والالتزامات ، وكذلك السجلات والدفاتر التجارية (م ١٥ من القانون) .

§ ٢ — الديون التى يجوز عدم خصمها من التركة

٧١٥ — أجاز المشرع (المادة ١٥ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) لموظفى مصلحة الضرائب ، بصفة عامـة ، أن يستبعدوا مؤقتاً أو نهائياً كل دين على التركة يبدو لهم أنه صورى أو غير ثابت ثبوتاً كافيا ، ثم ذكر بعد ذلك صراحة ديوناً معينة رأى أنه يمكن استبعادها بالأخص وهى :

(١) — كل سند أو اعتراف بدين صادر من المتوفى فى خلال السنة السابقة لوفاته لمصلحة شخص أصبح وارثاً له لسبب من أسباب الإرث كان متوافراً وقت إبرام الدين سواء أكان صدوره له بالذات أم بالواسطة .

---

(١) محكمة الاسكندرية المختلطة فى حكم لها بتاريخ ١٧ نوفمبر سنة ١٩٤٨ .

ويعد شخصية مستعارة فيما يتعلق بتطبيق هذه المادة زوج من أصبح وارثاً للمتوفى ، وكذلك فروعه وأزواج فروعه .

يتضح من ذلك أن الديون التي للوارث قبل المورث بمقتضى حكم قضائى تخصم من التركة . وكذا الديون المترتبة على شبه عقد أو شبه جنحة ، والديون التى أعترف بها المتوفى لوارث قبل السنة السابقة على وفاته،والديون التى أعترف بها خلال السنة السابقة على وفاته لغير وارث حتى ولو تنازل غير الوارث عن الدين لأحد الورثة .

(٢) — كل دين مضمون بتأمين عقارى إذا كان قيد هذا التأمين قد سقط ، ويكون الأستبعاد فى هذه الحالة مؤقتاً إلى أن يثبت عدم تسديد الدين .

ويلاحظ أن المشرع لم يشترط هنا سقوط الدين نفسه ، بل اكتفى بسقوط قيد التأمين ، أى عدم تجديده ، والتأمين العقارى المقصودهنا هوالرهن العقارى ، والرهن الحيازى ، والديون الممتازة التى اشترط القانون قيدها .

(٣) — كل دين أعترف به فى وصية صادرة من المتوفى ، من غير أن يقوم عليه دليل آخر . وذلك كله مع الأحتفاظ لأصحاب الشأن بمطالبة المصلحة قضائيا برد الرسم الذى حصل ولم يكن مستحقا .

٧١٦ — وغنى عن البيان أن قرارات موظفى مصلحة الضرائب بعدم خصم دين أو التزام من التركة تخضع لرقابة لجان الطعن ثم المحاكم .

ويقع عبء إثبات صورية الدين على عاتق مصلحة الضرائب ، لأنها هى التى تدعيها لكى تصل إلى عدم خصم الدين من التركة ، فاذا لم تقم المصلحة الدليل على الصورية ، وجب خصم الدين (١) .

§ ٣ — الديون التى يجب عدم خصمها من التركة

٧١٧ — هناك ديون نص المشرع على عدم جواز خصمها حتى ولو كانت

---

(١) محكمة القاهرة الأبتدائية فى حكم لها بتاريخ ١٨ مارس سنة ١٩٥٠ .

ثابتة بمستندات تصلح دليلا على المتوفى أمام القضاء ، وأوجب على موظفى مصلحة الضرائب إستبعادها ، وهى : (م ١٦ من القانون) .

(١) — كل دين أو التزام سقط بالتقادم ، ولو لم يتمسك الورثة بذلك .

(٢) — كل دين أبرم فى الخارج إلى أن يصدر به حكم من القضاء المصرى أو يصدر به حكم قضائى فى الخارج يشمل بالصيغة التنفيذية فى مصر .

وحكمة إستبعاد الدين أو الالتزام فى الحالة الأولى أن الدين الذى تمضى عليه مدة التقادم بغير أن يطالب به صاحبه غير جدير بالرعاية ، وأن جواز خصمه قد يؤدى إلى التهرب من الرسم ، وقد انتقد البعض هذا النص لأن التقادم فى حد ذاته لا يسقط الدين ، وقد يتمسك المدين أو الورثة به .

أما النص الوارد فى الفقرة (٢) فالغرض منه ضمان جدية الدين ، بترك أمر التحقق من وجوده إلى القضاء ، ومع ذلك فالتحقق من جدية الدين مستطاع بغير الالتجاء إلى القضاء المصرى ، كما لو كان الدين مستحقا لبنك أو مؤسسة معروفة فى الخارج .

المبحث الرابع

إجراءات تحديد وعاء الضريبة

٧١٨ — أورد المشرع فى الباب الثالث من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ طائفة من الالتزامات ، فرض بعضها على الورثة ومن فى حكمهم ، وبعضها على غير الورثة ممن لهم شأن بالتركة ، وبعضها على جهات الإدارة ، وجعل لمصلحة الضرائب حقوقا والتزامات تمكنها من مراقبة كل تلك الالتزامات . وقصد المشرع من ذلك تمكين مصلحة الضرائب من العلم بوجود التركة ، ومن حصر أموالها والتكاليف التى عليها ، ومراقبة إقرارات ذوى الشأن ، واتخاذ ماتراه ضروريا من الإجراءات للمحافظة على حقوق الخزانة .

وسنتكلم فيما يلى على التزامات الورثة ومن فى حكمهم ، ثم على التزامات غير الورثة ، ثم على حقوق والتزامات مصلحة الضرائب .

المطلب الأول

التزامات الورثة ومن فى حكمهم .

تتلخص هذه الالتزامات فى وجوب التبليغ عن الوفاة ، وتقديم إقرار مؤقت ، وقائمة جرد تفصيلية ، وإقرار تكميلى عند اللزوم .

§ ١ — التبليغ عن الوفاة

٧١٩ — يجب على ورثة كل من يتوفى مخلفاً وراءه تركة ، أو من ينوب عنهم شرعا (١) أن يبلغوا المحافظة (بالنسبة لمن يتوفى فى عواصم المحافظات) أو المراكز (بالنسبة لمن يتوفى فى الجهات الأخرى) عن الوفاة ، فى خلال ثلاثة أيام من وقت حدوثها ، وترسل جهة الإدارة هذا التبليغ فور وصوله إلى المأمورية المختصة (م ١/١٨ وم ٢٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ و م ٢ من اللائحة التنفيذية) (٢) .

ولا يتطلب المشرع فى التبليغ شكلا معينا ، غير أن الأصل فيه أن يكون كتابة ، وهو واجب ما دام المتوفى خلف تركة مهما كان مقدارها . وحتى ولو كانت أنصبة الورثة فيها دون حد الإعفاء ، ويتم بتسليمه باليد إلى جهة الإدارة المختصة ، أو بارساله إليها بخطاب موصى عليه .

ويلتزم بالتبليغ الورثة دون غيرهم ممن يستحق الرسم عليهم : كالموصى لهم أو الموهوب لهم أو من آل إليهم استحقاق فى وقف ، ويكفى أن يقوم بالتبليغ أحد الورثة حتى ينتفى الالتزام عن الباقين ، بل يكفى أن يقوم به العمدة أو

---

(١) وهم الولى والوصى والقيم والوكيل عن الغائب (م ٢٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) .

(٢) يوضح فى التبليغ المشار إليه اسم المتوفى ولقبه واسم والديه وسنه وصناعته وديانته وجنسيته ومحل إقامته وساعة ومحل الوفاة إن كانت طبيعية ، وتاريخ ورقم محضر الشرطة أو النيابة إن كانت جنائية ، وكذلك جميع البيانات المتعلقة بعناصر التركة جميعها والورثة ومحل إقامة كل منهم (م ١ من اللائحة التنفيذية) .

شيخ البلد أو أحد رجال الشرطة (١) ممن ألزمهم القانون بالتبليغ عن الوفاة ، إذ المقصود من التبليغ مجرد علم المصلحة بحدوث الوفاة .

ويعاقب على التأخير فى التبليغ بغرامة لا تتجاوز عشرة جنيهات (م ١٨/٢ من القانون) .

§ ٢ — تقديم إقرار مؤقت

٧٢٠ — يجب على الورثة ومن فى حكمهم (الموصى لهم ،والموهوب لهم ومن آل إليهم استحقاق فى وقف) ، أو من ينوبون عنهم شرعا ، أن يقدموا لمصلحة الضرائب فى خلال ثلاثين يوما من حدوث الوفاة إقرارا مؤقتا محررا من نسختين ، يبين به اسم المتوفى ، وأسماء من آلت إليهم أمواله ، ومحال إقامتهم ، والتفاصيل الممكنة عن مشتملات تركته من أموال ثابتة ومنقولة ، وقيم مالية ، وودائع لدى المصارف أو لدى غيرها،وما للتركة من الديون والتأمينات والحقوق الأخرى ، مع بيان ديون التركة ، وما عليها من الالتزامات عامة (م ١٩ / ١ من القانون) .

ويحرر الإقرار على استمارة خاصة (النموذج رقم ١ تركات) يحصل عليها الورثة من مأمورية الضرائب ، ويقدم لمأمور الضرائب المختص (م١٩ / ٢ من القانون ومادة ٧ من اللائحة التنفيذية) ، موقعا عليه من أصحاب الشأن بأن كل ما جاء به مطابق للحقيقة ولكل ذى شأن الحق فى أن يبدى فى الإقرار ما يعن له من التحفظات أو الملاحظات (م ٢٣ من القانون) .

ويقدم الإقرار المؤقت إما من كافة أصحاب الشأن مجتمعين ، أو من كل

---

(١) تنص المادة ١٨ من القانون على أنه : «يجب على الورثة وعلى العمد والمشايخ ومشايخ الحارات أن يبلغوا عن وفاة أى شخص خلف تركة ... » وقد ألغى نظام مشايخ الحارات بمقتضى القرار بقانون رقم ١٦ لسنة ١٩٦٣ ويقوم بأعمالهم الآن رجال الشرطة .

واحد منهم على انفراد ، والإقرار الذى يقدم من أحد ذوى الشأن بدون تفويض من الباقين لا يكون ملزما إلا لمن قدمه .

وتقديم إقرار مؤقت من أحد الورثة لا يعفى غيره من أصحاب الشأن من القيام بما فرضه القانون ، وذلك على عكس التبليغ عن الوفاة .

٧٢١ — مأمور الضرائب المختص : هو المأمور الكائن فى دائرة اختصاصه محل إقامة المتوفى ، ما لم يكن من ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، أو من ممولى الضريبة العامة على الإيراد ، فيحدد الاختصاص طبقا للقواعد المعمول بها فى هذه الضرائب . وإذا لم يكن للمتوفى محل إقامة فى مصر ولم يكن خاضعا لإحدى الضرائب السابقة ، فتربط الضريبة فى مكان مصالحه الرئيسية (م ٤٧ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) [١] .

٧٢٢ — الجزاء : يعاقب على التأخير فى تقديم الإقرار ، أو الامتناع عن تقديمه بغرامة لا تتجاوز عشرة جنيهات ، وفضلا عن ذلك يجوز اعتبار عدم تقديم الإقرار المؤقت وسيلة للتخلص بطريق الغش من أداء كل أو بعض الرسم ، مما يترتب عليه الحكم بغرامة لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على خمسين جنيها مع زيادة الرسم إلى مثله .

٧٢٣ — وإلى جانب ذلك للمأمور المختص ، فى حالة تخلف أصحاب الشأن

---

(١) استثناء من أحكام المادة ٤٧ من اللائحة التنفيذية المشار إليها ، يقصد بمأمور الضرائب المختص بالنسبة إلى التركات الواقعة فى دائرة اختصاص مأموريات ضرائب منطقتى شمال وجنوب القاهرة ، مأمور التركات فى مأمورية تركات القاهرة المنشأة بمقتضى القرار الوزارى رقم ٣ لسنة ١٩٦٣ ، وبالنسبة إلى التركات الواقعة فى دائرة اختصاص مأموريات ضرائب الأسكندرية — فيما عدا مأموريتى ضرائب دمنهور وإيتاى البارود — مأمور التركات فى مأمورية تركات الاسكندرية المنشأة بموجب القرار الوزارى المذكور .

أو امتناعهم عن تقديم الإقرار المؤقت، أن يقوم من تلقاء نفسه باتخاذ جميع ما يرى اتخاذه من الإجراءات التى فرضها القانون . وعليه أن يسجل الإجراءات التى يتخذها من هذا القبيل أولا فأولا بسجل حصر التركات ، وأن يحرر محاضر بذلك التخلف أو الامتناع (م ٦ من اللائحة التنفيذية) .

§ ٣ — تقديم قائمة جرد تفصيلية

٧٢٤ — يجب على الورثة ومن فى حكمهم ، أو من ينوبون عنهم شرعا أن يقدموا بعد ذلك، إذا اقتضى الحال (أى إذا وجدت مصلحة الضرائب أن الإقرار المؤقت غير واف)، وفى ميعاد ستين يوما، قائمة جرد تفصيلية(١) بمشتملات التركة وما عليها من ديون والتزامات ، وبأسماء الورثة ومن فى حكمهم ، ويجوز إطالة الميعاد عند الضرورة لغاية تسعين يوما باذن من وزارة الخزانة (٢) (م ٢٠/ ١ من القانون)

ولكل ذى شأن أن يقدم بمفرده وتحت مسئوليته قائمة جرد تفصيلية ، على أن ذلك لا يعفى غيره من أصحاب الشأن من القيام بما فرضه القانون (٣) .

ويجب التوقيع على قائمة الجرد التفصيلية من ذوى الشأن بأن كل ما جاء فيها مطابق للحقيقة (م ٢٣/١ من القانون) .

٧٢٥ — المستندات التى ترفق بقائمة الجرد : يرفق بقائمة الجرد بعض

---

(١) تحرر قائمة الجرد التفصيلية على استمارة خاصة وفقاً للنموذج رقم ٢ تركات (م ٨ من اللائحة التنفيذية) ، ويمكن لأصحاب الشأن الاستعاضة عنها بالإدلاء بما تحويه من بيانات جوهرية فى أية ورقة أخرى أو بمحاضر المناقشة لدى المأمور المختص حسب الأحوال ، وذلك تيسيرا على الورثة .

(٢) يقدم طلب إطالة الميعاد إلى مأمور الضرائب المختص أو إلى القنصل المصرى حسب الأحوال مع إيضاح الأسباب الداعية إليه.

(٣) المادة ٢٩ من اللائحة التنفيذية القديمة .

المستندات المثبتة للبيانات الواردة بها والتى بينها القانون فى المادة ٢١ منه وهى :

(١) — إعلام شرعى (١) بثبوت الوفاة والوراثة أو شهادة من المحكمة الشرعية (الآن : من دائرة الأحوال الشخصية) بتقديم الطلب إليها خلال ثلاثين يوما من تاريخ الوفاة .

(٢) — كشف رسمى من واقع المكلفات الرسمية بأطيان المتوفى (٢) .

(٣) — كشف رسمى ببيان ماله من الأملاك فى البنادر الخاضعة لعوايد المبانى (٣) .

(٤) — كشف من قلم الرهون (الآن: مكتب الشهر العقارى) ببيان ماهو متوقع ضد المتوفى من القيود والتسجيلات (٤) .

وتسلم هذه الكشوف الثلاثة بغير رسوم ، ويؤشر عليها بأنها ليست معدة إلا لتصفية الرسوم المستحقة على التركة ، ولا يجوز استعمالها لأى غرض آخر وعلى ذوى الشأن أن يطلبوا استخراج الكشوف المذكورة (٥) فى خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الوفاة،فاذا لم تكن قد سلمت لهم قبل الميعاد المقرر لتقديم قائمة الجرد وجب عليهم إخطار المصلحة بذلك مع بيان التاريخ الذى طلبوها فيه.

---

(١) تقوم الشهادات الإدارية الصادرة من العمد ومشايخ الحارات (الآن : رجال الشرطة) والمصدق عليها من مأمور المركز أو القسم مقام الاعلامات الشرعية ، وذلك فى تصفية التركات الظاهرة الاعفاء ، أو التى لا تزيد قيمة الرسم المنتظر تحصيله فيها عن عشرين جنيها مهما كانت قيمة التركة (تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة رقم ٢١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) .

(٢) و (٣) هناك مشروع قانون بتعديل النص بالاكتفاء بتقديم أوراد المال عن الأطيان الزراعية ، أو الرجوع إلى جداول فئات القيمة الايجارية وقسائم ضريبة المبانى بدلا من الزام الورثة بتقديم الكشوف الرسمية ، تيسيرا على الورثة وتوفيرا لجهدهم .

(٤) يعدل المشروع السابق ذكره النص بالأكتفاء بأن يتصل مأمور الضرائب المختص بمكتب الشهر العقارى دون انتظار قيام الورثة أنفسهم بتقديم الكشف المشار إليه ، تبسيطاً للاجراءات

(٥) على مأمور الضرائب المختص أن يؤشر على طلبات الكشوف الرسمية التى يطلب استخراجها من مصلحة الشهر العقارى عن أطيان المتوفى وعقاراته المبنية وغيرها بأن هذه الكشوف مطلوبة لتصفية التركة وتقدير الضريبة ورسم الأيلولة عليها وأنها لن تستعمل فى أغراض أخرى(تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٢١ من القانون) .

(٥) — شهادات صادرة من المصارف والشركات والأفراد ببيان ما هو فى ذمتهم للمتوفى أو بما هو فى حيازتهم له من ديون وقيم مالية وودائع (١)

(٦) — كل ماعدا ذلك من الأوراق والوثائق مما يرى ذوو الشأن تقديمه لاثبات ما للتركة أو ما عليها (٢) .

٧٢٦ — الجزاء : إذا انقضت مهلة الستين يوما من وقت الإقرار المؤقت من غير أن يقدم ذوو الشأن قائمة الجرد المشار إليها ، ومن غير أن يطلبوا إطالة المهلة المحددة لتقديمها . اعتبر الإقرار المؤقت قائمة جرد بالنسبة لهم (م ٢٠ / ٢ من القانون) ، فضلا عن معاقبتهم بغرامة لا تتجاوز عشرة جنيهات ، يضاف إلى ذلك أنه يجوز اعتبار عدم تقديم قائمة الجرد عند اشتراط تقديمها وسيلة

(١) يعدل المشروع المشار إليه النص بالاكتفاء بأن يتصل مأمور الضرائب المختص بالمصارف وغيرها من الجهات التى يكون لديها أية بيانات يتوقف عليها تصفية التركة دون انتظار أن يقوم الورثة أنفسهم بتقديم الكشوف الرسمية الدالة عليها .

(٢) تطلب مصلحة الضرائب ، فيما يتعلق بتنفيذ الفقرة (٦) من المادة ٢١ من القانون ، من أصحاب الشأن أن يقدموا الأوراق والمستندات الآتية :

(أولا) — فى تركات التجار : الحسابات الختامية للمنشأة حتى تاريخ الوفاة ، متضمنة حسابات المتاجرة أو التشغيل ، وحساب الأرباح والخسائر ، والميزانية العمومية فى تاريخ الوفاة ، وبياناً مفصلا بكافة موجودات المنشأة من أصول ثابتة ومتداولة عقاراً أو منقولا ، وبيان صنف البضاعة وكميتها وسعر الشراء والبيع .

(ثانياً) — فى تركات أصحاب الأطيان الزراعية : بيانا مفصلا للمنشآت والآلات الزراعية والمواشى والمحصولات والأسمدة وتقدير قيمة كل منها فى تاريخ الوفاة ، وبيانا آخر بحقوق المتوفى قبل المستأجرين الزراعيين ، ومشترى المحصولات وغيرهم ، وديون المتوفى ، وذلك من واقع الدفاتر والمستندات ويبين تاريخ نشوء كل دين وسببه .

(ثالثا) — فى التركات التى يكون مستحقوها مشمولين بوصاية أو قوامة أو وكالة عن الغائب : قرار الوصاية أو القوامة أو الوكالة ومحضر حصر التركة الذى أجرته المحكمة الحسبية (الآن : دائرة الأحوال الشخصية) .

(رابعا) — إذا خلف المتوفى أثاثا أو مفروشات أو مصوغات أو مجوهرات وغير ذلك من المنقولات فيقدم بيان مفصل بجرد هذه الأشياء وقيمتها عند الوفاة . (تعليمات تفسيرية رقم ٣ على المادة ٢١ من القانون) .

للتخلص بطريق الغش من أداء كل الرسم أو بعضه ، مما يترتب عليه الحكم بغرامة لا تقل عن خمسة جنيهات ولا تزيد على خمسين جنيها مع زيادة الرسم إلى مثله (م ٢٤ و ٢٥ من القانون) (١).

٧٢٧ — وإلى جانب ذلك للمأمور المختص ، فى حالة تخلف أصحاب الشأن أو امتناعهم عن تقديم قائمة الجرد أن يقوم من تلقاء نفسه باتخاذ جميع ما يرى اتخاذه من الإجراءات التى فرضها القانون ، وعليه أن يسجل الإجراءات التى يتخذها من هذا القبيل أولا فأولا بسجل حصر التركات ، وأن يحرر محاضر بذلك التخلف أو الامتناع على نحو ما سبق قوله فيما يتعلق بالإقرار المؤقت (٢).

§ ٤ — تقديم إقرار تكميلى

٧٢٨ — إذا اتصل بعلم صاحب الشأن فى أى وقت بعد تقديم الإقرار المؤقت أو قائمة الجرد التفصيلية ، وبأية طريقة من الطرق ، معلومات جديدة يترتب عليها تعديل ماورد فى الإقرار أو قائمة الجرد المذكورين من البيانات الخاصة بما للتركة أو عليها ، وجب عليه فى خلال سبعة أيام من تاريخ علمه بذلك أن يقدم بها إقرارا تكميليا (م ٢٦ من القانون) (٣) .

---

(١) لذلك يحرر المأمور المختص محضرا على النموذج المعد لهذا الغرض ، يذكر به وصف التهمة والمواد القانونية المتضمنة لهذا الوصف واسم المتهم ، ومحل إقامته ، ثم يرسل المحضر إلى قسم الشرطة المختص لاستجواب المتهم ، ومتى أعيد المحضر إلى المأمور يبدى محرره ملاحظاته على أقوال المستجوبين فى مذكرة منفصلة ترفق بالمحضر ثم يرسل المحضر ومرفقاته إلى الإدارة العامة لضرائب ورسوم التركات لمراجعته والتحقق من استيفاء البيانات ، وصحة الوصف القانونى ، ثم تعيده إلى المأمورية لاحالته إلى النيابة المختصة إن كان مستوفيا ، وعلى المأمورية أن تتتبع تصرف النيابة فى المحضر وسير الدعوى أمام المحكمة والحكم الذى يصدر فيها (تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادتين ٢٤ و ٢٥ من القانون) .

(٢) أنظر الفقرة رقم ٧٢٣ ، ص ٨١٩ ، فيما سبق .

(٣) يقدم الاقرار التكميلى المذكور وفقا للنموذج رقم ٣ تركات (م ٩ من اللائحة التنفيذية).

٧٢٩ — الجزاء : يعاقب على عدم تقديم الإقرار التكميلى فى الميعاد بالعقوبات المنصوص عليها بالنسبة لعدم تقديم الإقرار المؤقت أو قائمة الجرد[١].

المطلب الثانى

التزامات غير الورثة وإقراراتهم

ألزم المشرع بعض الأفراد من غير الورثة ، ممن قد يكون لديهم معلومات أو بيانات تفيد مصلحة الضرائب فى معرفة حدوث الوفاة وفى حصر التركة ، بتقديم إقرارات أو القيام بإجراءات معينة ، على الوجه الآتى :

§ ١ — التزامات العمد والمشايخ ورجال الشرطة

٧٣٠ — يجب على العمد والمشايخ ورجال الشرطة [٢] أن يبلغوا المحافظة أو المركز بحسب الأحوال ، عن وفاة أى شخص خلف تركة ، وذلك فى خلال ثلاثة أيام من وقت الوفاة .

ويعاقب على التأخير فى التبليغ بغرامة لاتتجاوز عشرة جنيهات (م ١٨ من القانون) ،

والمقصود من إلزامهم بذلك أن الورثة قد يتأخرون فى التبليغ حتى يتصرفوا فى أموال التركة أو يهربوها ، فتبليغ العمدة أو شيخ الحارة عن الوفاة فيه رقابة على الورثة .

٧٣١ — وفيما يتعلق بمن يتوفى من المصريين فى الخارج ، يقوم بتبليغ مصلحة الضرائب عن الوفاة ، القناصل ونوابهم والموظفون القائمون بأعمالهم ، وذلك سواء أكانت تركة المتوفى موجودة فى مصر أم فى الخارج ، ويقومون إلى جانب ذلك مقام مأمور الضرائب المختص فى تنفيذ جميع ما يحتمه القانون

---

(١) أنظر الفقرتين رقم ٧٢٢ و ٧٢٦ ص، ٨١٩ و ٨٢٢، على التوالى فيما سبق .

(٢) راجع الهامش رقم ١ ، ص ٨١٨ ، فيما سبق .

والقرارات الوزارية والتعليمات الإدارية الخاصة بتنفيذه ، وتحصيل رسم الأيلولة المستحق (م ٤٩ من اللائحة التنفيذية) .

§ ٢ — التزامات مديني التركة والمودع لديهم بعض أموالها

٧٣٢ — الاقرار بما فى الذمة : لكى لا تتعرض حقوق الخزانة للضياع ، أوجب القانون على كل شخص أو مصرف أو شركة أو سمسار من سماسرة الأوراق المالية يكون مدينا للتركة بشىء من القيم المالية المملوكة لها أو من سنداتها أو حقوقها عامة ، أو كان مودعا عنده فى حيازته شىء من ذلك . أن يقدم إلى مصلحة الضرائب فى خلال سبعة أيام من تاريخ علمه بوفاة صاحب التركة إقرارا محررا طبقا للأوضاع المبينة فى اللائحة التنفيذية (١) يبين فيه كل ما فى ذمته للمتوفى ، وإلا عوقب بغرامة لا تتجاوز عشرة جنيهات (م ٣١ / ١ من القانون) .

٧٣٣ — عدم تسليم شىء مما فى ذمته : وفضلا عن ذلك لا يجوز لواحد ممن ذكروا أن يسلم شيئا مما فى ذمته إلى الورثة أو الموصى لهم أو الموهوب لهم ، لا مباشرة ولا بواسطة الغير ، إلا بعد تقديم شهادة من مصلحة الضرائب دالة على تسديد رسوم الأيلولة المستحقة للخزانة العامة أو على أن التركة غير مستحق عليها رسوم (م ٣١ / ٢ من القانون) .

على أن الفقرة ٣ من المادة ٣١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، المضافة بمقتضى القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١ نصت على أن تؤدى شركة التأمين إلى المستفيدين جميع مبالغ التأمين المعفاة وفقاً لأحكام هذا القانون ، وذلك دون

---

(١) يحرر الإقرار المشار إليه طبقا للنموذج رقم ٤ تركات (م ١٠ من اللائحة التنفيذية) ، ويمكن لأصحاب الشأن الاستعاضة عنه بالادلاء بما يحويه من بيانات جوهرية فى أية ورقة أخرى أو بمحاضر المناقشة لدى المأمور المختص حسب الأحوال ، وذلك تيسيرا على الورثة وتوفيرا لجهودهم .

حاجة إلى تقديم شهادة مصلحة الضرائب المشار إليها (١) ، على أنه بالنسبة إلى إعفاء مبلغ ألفى جنيه من مبالغ التأمين على حياة المورث (الوارد فى م ١٢ ثالثا (٢) من القانون) يتعين على شركة التأمين أن تخطر مصلحة الضرائب بطلب الصرف بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم الوصول قبل أسبوعين من تاريخ إجراء الصرف.

٧٣٤ — ولكى لا يضار ذوو الشأن من حبس أموال التركة أجاز القانون لهم ، بموافقة مصلحة الضرائب ، أو بمقتضى حكم من قاضى الأمور المستعجلة ، أن يسحبوا المبالغ الضرورية لمعيشتهم ولما تقتضيه الحاجات المستعجلة للتركة (م ٣٣ من القانون) .

ويقدم طلب الإفراج عن المبالغ المشار إليها إلى مأمور الضرائب المختص فيفحصه ويعرضه برأيه على رئيس المأمورية لاتخاذ قرار فيه فى ميعاد لا يتجاوز

---

(١) وقبل صدور القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١ وردت فى بعض القوانين المنظمة لصناديق التأمين والأدخار والمعاشات ، إستثناءات من أحكام الفقرة الثانية للمادة ٣١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، من ذلك ما نصت عليه م ١١ من المرسوم بقانون رقم ٣١٦ لسنة ١٩٥٢ بأنشاء صندوق للتأمين وآخر للادخار والمعاشات لموظفى الحكومة ، من الترخيص لمصلحة التأمين فى أن تؤدى إلى المستحقين نصف مبلغ التأمين المستحق — وما نصت عليه م ١٦ من القرار بقانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٦ ، من إعفاء مبلغ التعويض المستحق بمقتضى أحكام هذا القانون من الخضوع للضرائب والرسوم بسائر أنواعها ، ومن إلزام مصلحة صناديق التأمين والمعاشات بأن تؤدى هذا المبلغ فورا الى المستفيدين — وما نصت عليه المادة ١٨ من قانون التأمين والمعاشات لموظفى الدولة المدنيين الصادر بالقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٦٠ ، من إعفاء مبلغ التأمين المستحق من الخضوع للضرائب والرسوم بجميع أنواعها ، وإلزام الجهة المختصة بأن تؤدى هذا المبلغ فوراً إلى المستفيدين — وما نصت عليه المادة ٢٧ من القانون رقم ٤١٩ لسنة ١٩٥٥ بانشاء صندوق للتأمين وآخر للادخار للعمال ، من السماح لمؤسسة التأمين والأدخار للعمال بأن تؤدى فورا إلى المستفيدين نصف مبلغ التأمين المستحق ، قبل تقديم شهادة مصلحة الضرائب المنصوص عليها فى المادة ٣١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

أسبوعا من تاريخ تقديمه المأمور (١) ، ويخطر الطالب بالقرار يوم صدوره (م ١٥ معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤ من اللائحة التنفيذية) .

ويجوز التظلم من القرار المذكور ، ويعرض التظلم على لجنة تشكل برئاسة رئيس المأمورية والمراجع والمأمور المختص لإصدار قرار فيه خلال أسبوع من تاريخ تقديمه ، ويخطر الطالب بالقرار يوم صدوره (م ١٦ معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤ من اللائحة التنفيذية) .

٧٣٥ — إيداع ما فى الذمة فى خزانة عامة : أجاز القانون للمدينين والحائزين المودع لديهم ، أن يودعوا بأحدى خزائن الحكومة ما يكون فى ذمتهم من أموال وقيم مالية بغير مصاريف . ولمصلحة الضرائب (بكتاب موصى عليه) ولكل ذى شأن (بأعلان على يد محضر) تكليفهم بذلك الإيداع (٢) . ويحدد

---

(١) أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية (رقم ١) للمادة ٣٣ من القانون طلبت فيها من مأمور الضرائب المختص ولجنة التظلم أن يراعوا عند نظر الافراج عن أى عنصر من عناصر التركة أن يكون الافراج مقيدا بالطلبات التى يتقدم بها ذوو الشأن فى التركة ، وعلى ضوء ظروف كل منهم على حدة ، ووضعت قواعد للاسترشاد بها ، من ذلك أنه فى حالة طلب مبلغ لمصاريف تجهيز وتكفين ونقل الموتى يفرج فورا عما يكفى عادة لذلك ، وأنه فى حالة طلب الأفراج لمواجهة نفقات المعيشة للورثة أو من فى حكمهم تراعى الظروف المحيطة بالأسرة وكذا ظروف التركة من حيث أصولها والمستحق عليها من ضرائب وما إلى ذلك . وأنه إذا كانت التركة لم ينته الفصل فيها بعد ولم تحدد الضرائب المستحقة عليها بصفة نهائية فلا مانع من الأفراج عن أى عنصر عقارا كان أم منقولات وعلى الأخص إذا خشى أصحاب الشأن من تدهور قيمته أو تعرضه للتلف بشرط اتخاذ اللازم نحو توريد كل أو بعض المتحصل من البيع الى خزانة المصلحة أو ايداعه أحد البنوك باسم التركة . وأنه يجب أن يراعى فى جميع الأحوال أن يظل محبوسا من أموال التركة ما يفى بالضرائب والرسوم المنتظر تحصيلها .

وإذا كان رسم الأيلولة وضريبة التركات قد تحددا وقطعا ، فيراعى عند الافراج عن أى عنصر اتخاذ ما يلزم من الاجراءات لتوريد المبالغ المستحقة للمصلحة فى حدود المبالغ المتحصلة فعلا من التصرف فى العنصر المطلوب الأفراج عنه، أو قيمته حسبما قدرتها المصلحة أيهما أكبر وذلك فى حالة ما إذا كان التصرف بعوض نقدى، فاذا كان ببدل عينى أو بدون عوض تتخذ إجراءات التحصيل فى حدود قيمة العنصر المقدرة بمعرفة المصلحة .

(٢) ليس لمصلحة الضرائب أن تطلب ايداع المبالغ التى تخص التركة، والمودعة فى صندوق

الإيداع ميعاد لايقل عن أسبوع ولا يزيد على ثلاثة أسابيع (م ٣١ / ٤ من القانون وم ١١ من اللائحة التنفيذية) .

وقد بينت المواد ١٢و١٣و١٤ من اللائحة التنفيذية إجراءات الإيداع (١).

ويكون هذا الإيداع مبرئاً لذمتهم ، مع عدم الإخلال بما يكون لهم أو لأصحاب الشأن من حقوق (م ٣١ فقرة أخيرة من القانون) .

٧٣٦ — الجزاء : إذا دفع المدين أو المودع لديه شيئاً مما في ذمته ، على

= توفير البريد فى خزانتها ، لأن القانون رقم ٨٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن صندوق توفير البريد نص فى المادة ٢٠ منه على أنه لايجوز الحجز على المبالغ المودعة فى الصندوق ، سواء كان توقيع الحجز فى حياة المودع أو بعد وفاته وهذه الحماية ضد الحجز مقصورة على حالة كون هذه المبالغ مودعة بالصندوق ، فتزول عنها إذا ما خرجت منه إلى أية خزانة أخرى هذا فضلا عن أن خزانة صندوق توفير البريد تعتبر خزانة حكومية (إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المواصلات ، فتوى رقم ٥٩٢ فى ١٩٥٥/١١/٨ — مجموعة المبادىء القانونية لفتاوى مجلس الدولة منتصف السنة التاسعة والسنة العاشرة ، رقم ١٧٦ ، ص ٢٦٥) .

(١) تنص م ١٢ من اللائحة التنفيذية على أن : « يحرر المودع محضر ايداع من ثلاث نسخ وفقا للنموذج رقم ٥ تركات المرافق موضحا به وصف الوديعة وصفا دقيقا يمكن من تمييزها عن غيرها . — وتختم النسخ الثلاث بعد الايداع بخاتم الخزانة التى حصل الإيداع فيها ، وترد إحداها للمودع وتحفظ الثانية فى ملفات الخزانة وترسل الثالثة الى مأمور الضرائب المختص . — وتتبع الإجراءات الآنفة الذكر سواء قام المودعون بالإيداع من تلقاء أنفسهم أو كان الإيداع بناء على طلب أصحاب الشأن أو مأمور الضرائب المختص » . (ويجوز لأصحاب الشأن الاستعاضة عن هذا النموذج بالإدلاء بما يحويه من بيانات جوهرية فى أية ورقة أو محضر مناقشة لدى المأمور المختص) .

أما المادة ١٣ فتنص على أنه : « اذا لم يتم الايداع طبقا للقواعد السابقة فى الأجل المحدد فى طلب الايداع يحرر مأمور الضرائب المختص محضرا باثبات ذلك . — فاذا كان التكليف بالايداع قد تولاه أصحاب الشأن فعليهم أن يخطروا مأمور الضرائب المختص بتاريخ التكليف بالايداع ليقوم باتخاذ الاجراءات القانونية إذا اقتضى الحال » .

وتنص م ١٤ على أنه « على مأمور الضرائب المختص أن يودع الصورة التى ترد له من إقرار الايداع فى ملف التركة الخاص بها بعد أن يدون البيانات الواردة به فى سجل حصر التركات » .

خلاف ما يقضى به القانون لم يجز له التمسك بالدفع قبل الحكومة ، ويكون مسئولا أمام مصلحة الضرائب فيما يتعلق بالرسوم المطلوبة لها عن كامل ما تخلى عنه بغير حق ، وفضلا عن ذلك يعاقب بغرامة من خمسة جنيهات إلى خمسين جنيها (م ٣٢ من القانون)

كذلك يعاقب بغرامة من خمسة جنيهات إلى خمسين جنيها كل من أخفى عمداً جزءاً من الأموال التى يسرى عليها رسم الأيلولة بقصد التخلص بطريق الغش من أداء كل أو بعض الرسوم المستحقة ، ويزاد الرسم الذى تعمد الخلاص منه بطريق الغش إلى مثله (م ٢٥ من القانون) .

§ ٣ – التزامات مؤجرى الخزائن

٧٣٧ – *تبليغ مصلحة الضرائب* : محافظة على حقوق الخزانة أيضا ، أوجب القانون على كل مصرف أو محل أو شخص يشتغل عادة بتأجير الخزائن، ويكون لديه خزائن مؤجرة كلها أو بعضها لشخص توفى، أن يبلغ ذلك إلى مصلحة الضرائب فى خلال سبعة أيام من تاريخ علمه بالوفاة ، وإلا عوقب بغرامة لا تتجاوز عشرة جنيهات . وعليه ألا يسمح بفتح الخزانة فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب وإلا عوقب بغرامة لا تتجاوز خمسين جنيها فضلا عن مسئوليته بالتضامن مع أصحاب الشأن عن كل رسوم الأيلولة المستحقة على التركة (م ٣٤ من القانون) .

وتقضى المادة ١٧ من اللائحة التنفيذية بأن يتضمن التبليغ البيانات الآتية : اسم ولقب مقدم الإقرار ، صناعته ، عنوان عمله ، رقم الخزانة المؤجرة، جهة وجودها ، مكان مفتاحها ، تاريخ عقد الإيجار الخاص بها ، اسم ولقب مستأجر الخزانة المتوفى ، محل إقامته ، تاريخ وفاته ، تاريخ علم المؤجر بالوفاة،

أسماء شركاء المستأجر ومحال إقامتهم (إن وجدوا) وآخر مرة فتحت فيها الخزانة وأسماء الأشخاص الذين قاموا بفتح الخزانة ، صناعتهم ، ومحال إقامتهم .

§ ٤ - التزامات دائنى التركة

٧٣٨ — **اقرار ببيان الدين** : أوجب المشرع على كل شخص أو مصرف أو محل له على شخص متوفى دين أو حق من الحقوق التى لا يحتم القانون إخضاعها للتسجيل أو القيد ، أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إقرارا متضمنا بيان دينه ، وطبيعته ، ومنشئه ، مع الإشارة إلى ما لديه من المستندات ، وذلك فى خلال سبعة أيام من تاريخ علمه بالوفاة أو من تاريخ التنبيه عليه ، سواء من جانب المصلحة ، أو من جانب أحد أصحاب الشأن (م ١/٣٥ من القانون).

ويحرر الإقرار على استمارة تسلم لهذا الغرض[1] ويذيل بتأكيد صحة الدين. فاذا مضت سنة من تاريخ وفاة المدين دون أن يقدم هذا الإقرار فان رسوم الأيلولة التى يكون أصحاب الحق فى التركة قد اضطروا إلى دفعها بسبب عدم خصم قيمة الدين من قيمة التركة تكون على حساب الدائن ، وتخصم مما له من الدين ولا يقبل منه الاعتذار بجهله وفاة المدين (م ٣٥ / ٢ من القانون) .

وكل من صدرت منه اقرارات كاذبة فيما يتعلق بالديون على التركة بقصد التخلص بطريق الغش من أداء كل أو بعض الرسوم المستحقة ، وكذلك كل شخص يدعى على خلاف الحقيقة بدين على المتوفى ، أو ببراءة ذمة المتوفى من دين ، أو يدعى بدين يزيد على مقداره الصحيح ، يعاقب بغرامة من خمسة جنيهات إلى خمسين جنيها ، ويزاد الرسم الذى تعمد الخلاص منه بطريق الغش إلى مثله (م ٢٥ من القانون) .

---

(١) يقدم الإقرار المشار إليه إلى مأمور الضرائب المختص على استمارة خاصة وفقا للنموذج رقم ٦ تركات (ويجوز لأصحاب الشأن الاستعاضة عنها بالإدلاء بما تحويه من بيانات جوهرية فى أية ورقة أخرى أو بمحاضر المناقشة لدى المأمور المختص) .

§ ٥ — التزامات مشترى أموال التركة

٧٣٩ — التثبت من الوفاء بالرسوم : ألزم القانون كل من يشترى عقاراً أو أى حق آخر من الحقوق العينية آيلا إلى البائع من تركة أو من وصية ، ولم يكن قد مضى على وفاة المورث أو الموصى أكثر من عشر سنوات ، أن يتثبت قبل التعاقد من الوفاء بالرسوم المطلوبة للحكومة ، وإلا كان مسئولا بالتضامن مع الوارث البائع عن الوفاء بالرسوم المتأخرة .

وكل من يشترى منقولات مع علمه بعدم الوفاء برسوم الأيلولة يكون مسئولا بالتضامن عن دفعها مع الوارث البائع (م ٤٥ من القانون) .

ولتمكين المشترى من التأكد من سداد الرسوم المستحقة أوجب القانون على مصلحة الضرائب أن تعطى كل ذى شأن (١)، بناء على طلبه ، شهادة برسم الأيلولة

(١) يعتبر من ذوى الشأن الذين يجوز اعطاؤهم شهادة عن رسم الايلولة ، طبقا لما تراه مصلحة الضرائب : (ا) المشترون لعقار من التركة أو أى حق آخر من الحقوق العينية فيها سواء أكان الشراء من المورث أم من الوارث ، على أن يكون عقد البيع محكوما نهائيا بصحته ، (ب) كل دائن تحت يده سند تنفيذى يرغب فى التنفيذ بمقتضاه على العقارات والحقوق العينية التى تدخل فى التركة، أو يرغب فى توقيع الاختصاص على شىء من هذه العقارات تأمينا لدينه .

وعلى صاحب الشأن أن يقدم ، عند طلبه الشهادة ، سند شرائه إذا كان مشتريا وسند دينه التنفيذى أو أمر المحكمة بتوقيع الاختصاص اذا كان دائنا .

وتعطى الشهادة إلى صاحب الشأن بعد التثبت من صفته، ويبين فيها مقدار الرسوم والضرائب التى لم تسدد مع التنويه عن حفظ حق المصلحة فى تتبع هذا العقار ، وامتيازها طبقا لنص م ٤٣ من القانون (تعليمات تفسيرية رقم ١ على المادة ٤٦ من القانون) .

المستحق وما دفع منه ، وذلك فى مدة لا تتجاوز أسبوعين (م ٤٦ من القانون)[١] و[٢] .

ويلاحظ على الحكم الوارد بالمادة ٤٥ من القانون عدة أمور :

(أولا) — أن القانون فرق بين مشترى العقار ، ومشترى المنقول. فجعل الأول مسئولا عن الرسم إذا هو لم يتثبت قبل التعاقد من الوفاء به ، أما مشترى المنقول فلا يسأل إلا إذا كان عالما بعدم الوفاء بالرسم ، وعلى مصلحة الضرائب إثبات علمه بعدم الوفاء بالرسم.

(ثانيا) — أن مسئولية المشترى عن رسوم الأيلولة قاصرة على العقارات التى تؤول بالميراث أو الوصية ولا تمتد إلى العقارات التى تؤول بطريق الهبة وغيرها من التصرفات ، إذ لا يمكن أن يلزم المشرع كل من يشترى عقارا بالتأكد من كون البائع له وارثا أو غير وارث للواهب أو المتصرف ، ومن حياة الواهب أو المتصرف أو موته ، ومما إذا كانت الهبة أو التصرف قد تم فى خلال السنوات الخمس السابقة على الوفاء أم لا .

---

(١) نص القانون رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٥٥ بشأن فرض مقابل تحسين على العقارات التى يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة (أنظر ص ١٢٣ وما بعدها من كتابنا « موجز فى المالية العامة ») فى م ١٢ (ثانيا) منه على أنه فى حالة انتقال الملكية بالميراث ، لا يجوز لمصلحة الضرائب الإفراج عن أى عقار كائن فى دائرة اختصاص مجلس بلدى إلا بعد أن يقدم ذوو الشأن شهادة من هذا المجلس بموافقته على ذلك . وقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية رقم ٢ على المادة ٤٦ من القانون ، أوجبت فيها على المأمور المختص أن ينبه ذوى الشأن إلى استحضار الشهادة المشار إليها ، بمجرد فتح التركة سواء فى محضر المناقشة الأول معهم أم فى الخطاب الأول الموجه إليهم بخصوص طلب البيانات والمستندات

(٢) يقدم طلب الشهادة المشار اليها وفقا للنموذج رقم ٩ تركات (م ٥٤ من اللائحة التنفيذية) (ويجوز لذوى الشأن الاستعاضة عنها بالادلاء بما تحويه من بيانات جوهرية فى أية ورقة أخرى أو بمحاضر المناقشة لدى المأمور المختص) أما الشهادة نفسها فيجب ختمها بخاتم المأمورية المختصة ويوقع عليها من المأمور المختص ورئيس المأمورية (م ٤٦ من اللائحة التنفيذية ، معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

(ثالثا) — أن القانون لم يلزم مشترى العقار بالتثبت من سداد رسوم الأيلولة إلا إذا كانت لم تمض عشر سنوات على الأقل على وفاة مورث البائع ، وقد اقترح أحد أعضاء مجلس الشيوخ جعل هذه المدة خمس سنوات وهى مدة سقوط رسم الأيلولة ، ولم يؤخذ بهذا الاقتراح لأن إجراءات حصر التركة وتقديرها وإعلان ذوى الشأن بالتقدير وبمقدار الرسوم المستحقة تستغرق وقتا طويلا ، فمضى خمس سنوات من يوم الوفاة لا يكفى لأن يكون قرينة على سداد الرسوم المستحقة ، يضاف إلى ذلك أن الرسوم قد تقسط على عشر سنوات ، فلا بد من الانتظار هذه المدة للتأكد من سدادها كلها .

وبالنسبة للمنقول فان قاعدة «حيازة المنقول هى سند ملكيته» جعلت المشرع يتطلب من المشترى أن يكون عالما بأمرين ليكون مسئولا عن الرسوم المستحقة :

(الأول) . أن المنقول الذى يشتريه آيل من تركة .

(الثانى) — أن رسوم الأيلولة لم تسدد .

وسواء أكان المال المشترى عقارا أم منقولا فان المشترى لا يسأل إلا فى حدود الرسم المستحق على من اشترى منه ، وفى حدود قيمة ما اشتراه .

§ ٦ — التزامات موثقى العقود الرسمية

٧٤٠ — حظر القانون على موثقى العقود الرسمية ، وكتاب المحاكم ، والموظفين ، والمأمورين العموميين ، الذين تخولهم صفتهم تحرير أو تلقى العقود أو المحررات سواء أكانت رسمية أم عرفية ، أو القيام باجراءات التسجيل والقيد والتأشير والشطب وغيرها ، أن يقوموا بأى عمل مما يدخل فى اختصاصهم متعلق بأى بيع أو تصرف موضوعه أعيان أو حقوق آلت إلى أصحابها بطريق الميراث أو بطريق الوصية أو الاستحقاق فى وقف . قبل أن تقدم لهم شهادة برسم الأيلولة المستحق وما دفع منه (وهى التى نص عليها القانون فى المادة ٤٦ منه السابق

ذكرها) وعليهم أن يثبتوا في العقود ما هو مدون في هذه الشهادة خاصا برسم الأيلولة (م ٤٧ من القانون) .

ولم يضع المشرع جزاء ما على مخالفة الأحكام السابقة ، ولا قرر بطلان إجراءات التسجيل أو القيد . . . الخ ، التي تتم دون دفع رسوم الأيلولة ، والواقع أنها لا تعتبر باطلة إذ لا بطلان بغير نص .

والغرض من الأحكام السابقة مكافحة التهرب من رسوم الأيلولة ، ويلاحظ أن المشرع لم يحدد مدة معينة من تاريخ الوفاة يلتزم فيها موثقو العقود ومن في حكمهم بعدم القيام بأي إجراء مما يدخل في اختصاصهم إلا بعد تقديم شهادة رسم الأيلولة ، على خلاف مافعل بالنسبة لمشتري العقار من بائع وارث .

المطلب الثالث

حقوق والتزامات مصلحة الضرائب

٧٤١ — يقوم مأمور الضرائب المختص ، بمجرد تبليغه عن شخص توفى مخلفا تركة ، برصد البيانات التي يتضمنها هذا البلاغ ، وكافة البيانات الخاصة بالتركة من واقع الإقرار المؤقت وقائمة الجرد وغيرذلك من الإقرارات التي نص عليها القانون وكذلك البيانات التي يحققها بنفسه ويتثبت منها ، في سجل خاص (١) معد في كل مأمورية ضرائب (م٣ من اللائحة التنفيذية) .

وإذا تخلف الورثة ومن في حكمهم (الموصى لهم والموهوب لهم ومن آل إليهم

---

(١) سجل حصر التركات (السجل رقم ١ تركات) ويشتمل على البيانات الآتية : رقم التركة المسلسل ، رقمها بسجل التحصيل ، رقم ملفها ، اسم المتوفى ولقبه ، اسم والديه ، سنه ، صناعته ، ديانته ، جنسيته ، محل إقامته ، محل الوفاة ، تاريخ التبليغ عن الوفاة ، تاريخ تقديم الإقرار ، تاريخ تقديم قائمة الجرد ، بيان عناصر التركة من عقارات ومنقولات وقيم مالية وودائع وحقوق وتأمينات وغير ذلك ، الديون التي على التركة ، أسماء الورثة أو من في حكمهم ... ، سبب الارث ، التصرفات الصادرة من المورث خلال الخمس السنوات السابقة على الوفاة ، الملاحظات (م ٢/٣ من اللائحة التنفيذية) .

استحقاق فى وقف) أو من ينوبون عنهم شرعا ، أو امتنعوا عن القيام بما فرض عليهم فلمأمور الضرائب المختص أن يحرر محضراً بالتخلف أو الامتناع وأن يقوم من تلقاء نفسه باتخاذ جميع ما يرى اتخاذه من الإجراءات التى فرضها القانون ، ويسجل ما يتخذه منها بسجل حصر التركات (م ٦ من اللائحة التنفيذية).

٧٤٢ — اتخاذ التدابير التحفظية : وإذا خشى من تعرض أموال التركة التى تتعلق بها حقوق الخزانة العامة للضياع أو للنقص أو ما يشبه ذلك من الأخطار فان لمصلحة الضرائب وللنيابة العامة أن تأمر باتخاذ ما تراه من التدابير التحفظية ، كوضع الأختام، وقفل المحلات التجارية ،و نقل الأوراق والدفاتر وإيداع المجوهرات والمصوغات فى خزائن البنوك ، وتعيين الخفراء، وعمل الأحراز وما إلى ذلك (١) ويلاحظ أن القانون لم يحدد التدابير التحفظية بل اكتفى بالنص عليها نصاً عاما (م ٢٨ من القانون وم ٤ من اللائحة التنفيذية) .

ونصت اللائحة التنفيذية (م ٤/٣) على ألا تتخذ هذه التدابير إلا عند الضرورة القصوى . والذى يقدر ذلك هو مأمور الضرائب ،وهو فى غير حاجة لاستئذان النيابة العامة قبل اتخاذها . ولكن له أن يستعين بها أو بجهات الإدارة ، وعليه أن يثبت ما يتخذه من التدابير فى محضر مفصل يذكر فيه الأسباب التى دعت إليها.

٧٤٣ — وأعطى المشرع لمصلحة الضرائب الحق دائما فى أن تتولى بنفسها جرد موجودات التركة سواء بالاتفاق مع أصحاب الشأن أو من غير معاونتهم (م ٢٩ / ١ من القانون) (٢) .

---

(١) ومن هذا القبيل ألا تسلم النيابة العامة ما تتضمنه الأحراز التى تضبط فى حوادث القتل من مفاتيح خزائن أو نقود أو أوراق مالية أو عقود أو مستندات للورثة إلا بحضور مأمور الضرائب المختص حتى ولو لم يكن بين الورثة من هو قاصر أو عديم الأهلية (تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٢٨ من القانون ، لمصلحة الضرائب) .

(٢) يقوم المأمور المختص بمعاينة عناصر التركة التى يلزم حصرها وتقديرها ، وذلك كالأراضى الفضاء والمنشآت الزراعية وبجرد المنقولات الموجودة وبخاصة المجوهرات والمصوغات والمفروشات المنزلية والمجموعات الفنية والعلمية ، ويحرر محضراً مفصلا ، وفقاً لما نصت عليه المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية للقانون ، بما أجراه من معاينة أو جرد .

وإذا طلبت المصلحة إلى أحد من أصحاب الشأن معاونتها فى عمل الجرد وامتنع عن ذلك بعد تكليفه بخطاب موصى عليه ، عوقب بغرامة لا تتجاوز عشرة جنيهات مع عدم الإخلال بتطبيق الجزاءات المنصوص عليها فى المادة ٢٥ من القانون (م ٢٩/ ٢ من القانون) .

٧٤٤ — ويجوز لمأمور الضرائب المختص ، إذا اقتضى الحال ، أن يعين باتفاق ذوى الشأن وتحت إشرافهم واحدا منهم يكون مسئولا عن ادارة التركة وحفظ أموالها وصيانتها على أن يقوم بهذا العمل بدون أجر (م ٥ / ١ من اللائحة التنفيذية) .

فاذا لم يتيسر ذلك وخشى المأمور تعرض حقوق الخزانة للعبث أو للضياع فإنه يطلب وضع أعيان التركة تحت الحراسة القضائية (م ٣٠ من القانون وم ٥ /٢ من اللائحة التنفيذية) .

٧٤٥ وإذا قام نزاع على صفة الوارث جاز لوزارة الخزانة أن تطلب وضع أعيان التركة تحت الحراسة القضائية وذلك إلى حين الفصل فى النزاع (م ٣٠ من القانون) . على أن هذا لا يمنع من السير فى إجراءات تقدير قيمة التركة ، ويحصل الرسم المستحق على نصيب الوارث المنازع فى صفته باعتباره من أقارب المتوفى بعد الدرجة الرابعة ، حتى يصدر حكم نهائى فى النزاع فتسوى الرسوم طبقا لما يقضى به .

المبحث الخامس

تقدير قيمة التركة والطعن فيه

المطلب الأول

تقدير قيمة التركة

٧٤٦ — كانت المادة ٣٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ قبل تعديلها

بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ تنص على أن تقدير قيمة التركات الخاضعة لرسوم الأيلولة يكون بواسطة لجان تؤلف طبقاً لما يتقرر فى اللائحة التنفيذية ، وكانت مهمة مأمور الضرائب تقتصر على تحضير عمل اللجان ، وكان يشترك فيها بصفته عضوا مع بعض موظفى مصلحة الضرائب ، وقد ألغى القانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ هذه اللجان ، كما غير الأحكام الخاصة بتقدير التركات وأصبح الذى يقوم بالتقدير مأمور الضرائب المختص .

٧٤٧ — والأصل فى تقدير أموال التركة أن يكون على أساس قيمتها الفعلية يوم الوفاة ، ولكن المشرع أخذ بالتقدير الحكمى بالنسبة لبعض تلك الأموال، إما لتسهيل عملية التقدير ، أو لحماية أصحاب الشأن من التقدير التحكمى ، أو لتخفيف الضريبة عن بعض طوائف الممولين ،فقد آثر المشرع الثروات العقارية بشىء من الرعاية ، لأن رسم الأيلولة أشد وطأة عليها منه على الثروات المنقولة ، إذ لا يمكن أن تفلت منه الأولى بخلاف الثانية التى قد يسهل تهريبها ، يضاف إلى ذلك تأثر التشريع فى الوقت الذى صدر فيه القانون بنفوذ أصحاب الثروات العقـــارية .

وقد أورد المشرع فى المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ ، الأسس التى يجب على مأمور الضرائب القائم بالتقدير التزامها عندتقدير طائفة من الأموال والحقوق ، ثم ذكر فى الفقرة الثانية من المادة ٣٧ من القانون المذكور أن ما عداها يقدر على أساس القيمة الفعلية .

وسندرس فيما يلى كيفية تقدير الأموال والحقوق التى نص عليهـا المشرع فى المادة ٣٦ من القانون ، ثم كيفية تقـدير ما عداها من الأموال والحقوق ، ثم نتكلم على إعداد التقدير وإعلانه لذوى الشأن.

§ ١ - الأموال والحقوق التى نص عليها المشرع فى المادة ٣٦ من القانون

تشمل هذه الأموال والحقوق : الأطيان الزراعية ، المبانى، الأوراق المالية، ملك الرقبة وحق الانتفاع ، الاستحقاق فى الوقف ، حق صاحب الحكر ، وحق مالك الأرض المحكرة .

٧٤٨ — (١) **الأطيان الزراعية** : تقدر قيمة الأطيان الزراعية بما يعادل عشرة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة الأطيان، وجميع الأراضى تقدر على هذا الأساس الحكمى سواء أكانت منزرعة فعلا أم قابلة للزراعة أم من أراضى الشراقى أم الأحراش أم الغابات ، وإذا كان جزء من الأراضى الزراعية فضاء كالأجران والطرق والمسالك والأراضى التى تشغلها مبانى العزبة، فلا يعمل لها تقدير خاص ، مادامت هـــذه الأراضى تعد جزءاً من الأطيان الزراعية ، وداخلة فى تقديرها الحكمى .

وقد قضت محكمة استئناف الاسكندرية فى حكم لها بتاريخ ٢٠ مارس سنة ١٩٥٢ بأنه لما كانت القيمة الإيجارية تتأثر بعوامل عدة منها مدى تهيئة الأرض للاستغلال باقامة منشآت زراعية وآلات للرى والصرف وغير ذلك مما تراعيه لزاما اللجان التى تقوم بربط الضرائب على الأطيان ، فانه لايجوز أن تقدر لهذه الأشياء قيمة مستقلة عن قيمة الأرض عند ربط رسم الأيلولة على التركة .

وإذا لم تكن الأرض قد حددت لها قيمة إيجارية لسبب من الأسباب الواردة بالمادة ٨ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان قام مأمور الضرائب المختص بتقدير قيمتها طبقاً لحكم المادة ٣٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤.

٧٤٩ — (٢) **المبانى** : تقدر قيمة الأملاك الخاضعة للضريبة على العقارات المبنية بما يعادل أثنى عشر مثلا للقيمة الايجارية السنوية المتخذة أساسا لربط الضريبة (١) ، وإذا كان المبنى يتصل به أحواش أو جناين أو أراض فضاء فليس

---

(١) رأت محكمة استئناف القاهرة فى حكم لها أن «العوامة» هى بمثابة كشك على الماء ، =

لمصلحة الضرائب أن تقدر لها قيمة على حدة مادام وجود هذه الأراضى الفضاء أو الأحواش أو الجنائن قد روعى عندتقدير القيمة الإيجارية للمبنى المتصلة به.

وقضت محكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة فى حكم لها بتاريخ ٢٤ نوفمبر سنة ١٩٤٨ بأنه إذا كانت المبانى الداخلة فى أصول التركة متخربة وغير مسكونة، قدرت قيمتها باعتبارها من الأراضى الفضاء ،يضاف إليها قيمة الأنقاض المتخلفة عن المبنى عند هدمه ، وبعد استبعاد مصاريف الهدم ، وما يلزم من المصاريف لنقل هذه الأنقاض إلى المكان الذى تباع فيه.

٧٥٠ — أما الأراضى الفضاء المعدة للبناء والأراضى الواقعة داخل حدود (كردون) المدن والبنادر ، التى لم تربط عليها ضريبة العقارات المبنية ، فتقدر بقيمتها الحقيقية وقت الوفاة . ويعاينها المأمور المختص للتعرف على موقعها وحالتها وله أن يسترشد فى التقدير بعقود التصرفات فى الأرض محل التقدير أو فى الأراضى المجاورة فى أقرب تاريخ من الوفاة ،على أن يراعى ما طرأ من تقلبات الأثمان بين وقت التصرف وبين تاريخ الوفاة (١) .

= يمكن نقلها وسحبها ، ولا تعد لذلك عقاراً ،وإنما تعد منقولا، وتخضع فى تقدير قيمتها للطريقة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من المادة ٣٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، وليس إلى الطريقة المنصوص عليها بالفقرة (٢) من المادة ٣٦ من القانون المذكور ، لأنه يجب الرجوع للقانون المدنى ، دون القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى تعريف العقار فى صدد ضريبة التركات (حكم بتاريخ ١٩٦٣/١/٣١ فى الاستئنافين رقمى ٥٧٤ و٧٢٢ ، لسنة ٧٩ قضائية ،المجموعة الرسمية، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٧٧ ومابعدها) . وهذا الرأى محل نظر، لأن نص الفقرة (٢) من المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ يجعلها تنطبق على العوامات ، إذ جاء بها : « تقدر قيمة « الأملاك» الخاضعة لعوائد المبانى بما يعادل اثنى عشر مثلا من القيمة الإيجارية السنوية المتخذة أساسا لربط العوائد » . ولم يقل النص « تقدر قيمة « العقارات » ولما كانت العوامات تخضع لعوايد المبانى ، فانه يسرى عليها طريقة التقدير المذكورة بالفقرة (٢) من المادة ٣٦ من القانون

(١) تعليمات تفسيرية رقم «١» للمادة ٣٧ من القانون ، لمصلحة الضرائب . على أنه إذا ثبت أن الأرض الفضاء ولو أنها واقعة داخل كردون المدينة إلا أنها تزرع فعلا ومربوط عليها ضريبة الأطيان الزراعية ، وأنها محاطة من جميع النواحى بأطيان زراعية، فإن ذلك كله =

وقد قضت محكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة فى الحكم السابق ذكره بأنه، « يجب عند تقدير قيمة الأرض الفضاء المعدة للبناء مراعاة ما يلزم استبعاده من مساحتها لشق الطرق اللازمة لها ، وما تتكلفه من مصاريف للقيام بأعمال التنظيم الأخرى ، كمد مواسير المياه والنور والمجارى وسائر ما يستلزمه تقسيمها طبقاً للقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٠ ، بشأن تقسيم أراضى البناء من مصاريف حتى تصبح صالحة للبيع ، كما يجب أن يراعى ما يدفع من سمسرة فى سبيل بيع هذه القطع ، وأن تقدر الفوائد المناسبة لرأس المال المستغل فيها حتى بيع آخر قطعة منها ، وأن المشترى يجب أن يحقق منها ربحا فى مقابل مجهوده، وما يحتمل أن يواجهه من الأخطار، ويلاحظ أن هذه المصاريف كلها سوف يتحملها المتبقى من المساحة بعد شق الطرق لا المساحة بأجمعها » .

(٣) — **الأوراق المالية** : فرق المشرع فيما يتعلق بتقدير قيمة الأوراق المالية بين الأوراق المقيدة بالتسعيرة الرسمية لاحدى البورصات المصرية، وبين غيرها من الأوراق المالية .

٧٥١ — (أ) **الأوراق المالية المقيدة بالتسعيرة الرسمية** : نص المشرع على أن السندات والأوراق المالية المصرية أو الأجنبية المقبولة فى التسعيرة الرسمية باحدى البورصات المصرية تقدر قيمتها من واقع متوسط الأسعار

= يجعلها فى حقيقتها أطيانا زراعية فعلا، تخضع فى تقدير قيمتها لنص الفقرة (١) من المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، أى على أساس عشرة أمثال القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة ، ولا يغير من ذلك وقوع الأراضى داخل كردون المدينة ، لأن تضمينها داخل هذا الكردون لا يغير من طبيعتها الثابتة لها وقت الوفاة كأطيان زراعية ، ولا يضفى عليها صفة الأرض المعدة للبناء (حكم محكمة استئناف القاهرة فى ١٩٦٣/١/٣١ ، المذكور فى الهامش السابق ، وحكم آخر بتاريخ ١٩٦٣/٥/٣٠ فى الاستئناف رقم ٢٢٤ لسنة ٧٤ قضائية ، المجموعة الرسمية ، السنة ٦١ (١٩٦٤) ، ص ٦١٠) .

الرسمية فى آخر أسبوع حصل فيه التعامل قبل الوفاة (م ٣٦ (٣) من قانون رسم الأيلولة) . وآخر أسبوع حصل فيه التعامل قبل الوفاة هو السبعة الأيام السابقة على الوفاة ، سواء حصل التعامل فيها كلها أو فى بعضها أو فى أحدها فقط ، فان لم يكن حصل تعامل فى جميع أيام هذا الأسبوع فيكون التقدير على أساس متوسط الأسعار الرسمية فى الأسبوع الأسبق وهكذا (م٥٢ من اللائحة التنفيذية القديمة).

والمقصود بالأسعار الرسمية أسعار القفل فى أيام التعامل ، وقد جرى العمل فى معظم الحالات، عند اختلاف الأسعار فى كل من بورصتى القاهرة والاسكندرية على الاكتفاء بأسعار بورصة القاهرة ،ولكن الأدق أخذ متوسط أسعار التعامل فى البورصتين معا ، فى الأسبوع السابق على الوفاة .

٧٥٢ — **(ب) الأوراق المالية الأخرى:** أما السندات والأوراق غير المقيدة بالتسعيرة باحدى البورصات المصرية فان مأمور الضرائب المختص يقوم بتقدير قيمتها وقت الوفاة بنفسه ، ولأصحاب الشأن أن يطعنوا فى هذا التقدير أمام القضاء طبقا للأوضاع وفى المواعيد المنصوص عليها فى المادة ٣٨ من القانون (الجزء الثانى من الفقرة (٣) من المادة ٣٦ من القانون) والتى سنبينها فيما بعد .

ويسترشد المأمور فى تحديد قيمة هذه الأوراق بالسعر المحدد فى جدول الأسعار باحدى البورصات المصرية خارج التسعيرة الرسمية ، إذا كانت الأوراق متداولة فى البورصة خارج السوق الرسمية ، وإلا فبالسعر السائد فى البورصات الأجنبية التى تكون الأوراق متداولة فيها ، وتحول الأسعار المحددة بالعملات الأجنبية إلى عملة مصرية حسب سعر الصرف وقت الوفاة ، وله أن يسترشد بقيمتها على أساس القيمة الفعلية لرأس مال الشركة التى أصدرتها ، أو على أساس الأرباح التى حققتها هذه الشركة أو وزعتها ، ويرجع فى بيان ذلك إلى

ميزانيات الشركة ، وما قدمته عنها إلى مصلحة الضرائب بصدد الضرائب على القيم المنقولة والأرباح التجارية والصناعية والدمغة وغير ذلك (١) .

وللمأمور الضرائب أن يطلب من أصحاب الشأن موافاته بجميع الأوراق والمستندات والبيانات التى من شأنها أن تعينه على التقدير فى ميعاد لا يجاوز شهراً واحدا ، وإذا كان الأمر يحتاج إلى الرجوع إلى مصادر فى بلاد أجنبية ، فيجوز له أن يطيل هذا الميعاد إلى ثلاثة أمثاله على الأكثر ، ويثبت ذلك فى محضر يودع ملف التركة (م ٢٠ من اللائحة التنفيذية) .

وقد كانت اللائحة التنفيذية القديمة للقانون تنص على أن يكون تقدير قيمة السندات والأوراق المالية المذكورة بالاسترشاد بقيمتها الاسمية المبينة عليها مع حساب فرق العملة أو بآخر أسعار التعامل بها فى إحدى البورصات الأجنبية إن أمكن ، أو بالاستعانة بمن ترى لجنة التقدير (وهى التى كان موكولا إليها أمر التقدير كما سبق) الاستعانة به كالمصارف والسماسرة والخبراء أو بغير ذلك من الوسائل. وليس ثمة ما يمنع مأمور الضرائب المختص من إتباع الطرق المذكورة.

ويعلن التقدير بأسبابه . بعد اعتماده من رئيس المأمورية إلى صاحب الشأن بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول (٢) (م ٢٩ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

٧٥٣ - (٤) ملك الرقبة وحق الانتفاع : قد لا تنتقل الملكية الكاملة للمال إلى شخص واحد ، بل تتجزأ إلى عنصرين : حق الانتفاع وملك الرقبة ، ويؤول أحدهما إلى شخص معين ، ويؤول الثانى إلى شخص آخر ، فعلى أى أساس يحسب رسم الأيلولة فى مثل تلك الحالة ؟

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٣٧ من القانون ، لمصلحة الضرائب .

(٢) يحصل الإعلان على النموذج رقم ٨ تركات .

افترض المشرع لذلك أن من آل إليه ملك الرقبة قد حصل على خمسى قيمة المال، ومن آل إليه حق الانتفاع قد حصل على ثلاثة أخماس تلك القيمة ، وجعل الرسم يسرى على هذا الأساس . فنص فى المادة ٣٦ (٤) من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أن تقدر قيمة ملك الرقبة بنسبة خمسى قيمة الملكية الكاملة، وتقدر قيمة حق الانتفاع بنسبة ثلاثة أخماس قيمة الملكية الكاملة .

٧٥٤ —(٥) **الاستحقاق فى الوقف** : لم يخرج الاستحقاق فى الوقف عن كونه حق انتفاع بالمال الموقوف ، ولذا قرر المشرع فى المادة ٣٦ (٥) من القانون أن الاستحقاق فى الوقف يكون حكمه فيما يختص بالتقدير حكم حق الانتفاع . وعلى ذلك تقدر قيمة الاستحقاق فى الوقف بثلاثة أخماس قيمة المال الموقوف ويسرى الرسم على هذا الأساس (١) .

وإذا كان الاستحقاق مبلغا مرتبا يقضى كتاب الوقف بدفعه إلى المستحق سنويا أو شهريا ، فيكون التقدير على أساس أن الاستحقاق فى الوقف حكمه حكم حق الانتفاع برأس مال يعادل قيمة الاستحقاق السنوى مضروباً فى اثنى عشر مثلا ، فاذا قضى كتاب الوقف مثلا بأن يعطى المستحق عشرة جنيهات شهريا، اعتبر المستحق وارثا لرأس مال قيمته ٨٦٤ جنيها (١٠ × ١٢ × ١٢ × ٣/٥) وسرى رسم الأيلولة على هذا المبلغ .

---

(١) لما كان المرسوم بقانون رقم ١٨٠ لسنة ١٩٥٢ قد أنهى نظام الوقف على غير الخيرات اعتبارا من ١٤ سبتمبر سنة ١٩٥٢ ، وأصبحت رقبة الأوقاف ملكا خالصا لمستحقيها ، لذا تقدر الأموال التى كانت موقوفة ، فى تركات المتوفين بعد ١٣ سبتمبر سنة ١٩٥٢ ، باعتبارها أموالا مملوكة ملكا تاما ، ولو لم يكن المتوفى قد شهر حقه فى هذا الوقف قبل وفاته. أما ما يكون فى تركات المتوفين قبل ١٤ سبتمبر سنة ١٩٥٢ من أموال كانت موقوفة فتقدر باعتبارها وقفا، ولو كانت هذه التركات لم يفصل فيها نهائيا فى هذا التاريخ (تعليمات تفسيرية رقم (١) للمادة ٨ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، تحل محل التعليمات رقم ٤١ تركات ، لمصلحة الضرائب، بناء على فتوى من مجلس الدولة)

٧٥٥ — (٦) الحكر وملكية الارض المحكرة نص القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ فى المادة ٣٦ (٦) منه على أنه : « فيما يتعلق بقيمة حق صاحب الحكر وقيمة حق مالك الأرض المحكرة ، تقدر القيمة على أساس أن لصاحب الأرض المحكرة ثلث قيمة الأرض لو كانت حرة خالية من الحكر ، وأن لصاحب حق الحكر ثلثى قيمتها » .

فلتقدير حق صاحب الحكر (١) وحق مالك الأرض المحكرة ، نقدر أولا القيمة الكاملة للأرض المحكرة لو كانت حرة خالية من الحكر ، ثم نقسم تلك القيمة بين صاحب حق الحكر وصاحب الأرض المحكرة بنسبة الثلثين للأول ، والثلث للثانى ، ويسرى هذا التقدير مهما كانت المدة التى مضت من الحكر والمدة الباقية منه .

وإذا أقام صاحب حق الحكر أبنية أو منشآت على الأرض المحكرة أو زرعها أعتبرت المبانى أو الغراس ملكا خالصا له وقومت بكامل قيمتها عند حساب الرسم عليها ، أى أنه فى هذه الحالة يقدر حق صاحب الأرض المحكرة بمقدار ثلث قيمة الأرض لو كانت حرة خالية من الحكر ، ويقدر حق صاحب الحكر بمقدار ثلثى قيمة الأرض مضافاً إليها قيمة المبانى التى أقامها أو الغراس التى زرعها (٢) .

---

(١) الحكر عقد إيجارة يعطى للمحتكر حق البقاء والقرار على الأرض المحكرة ما دام يدفع أجر المثل ، فالأرض المحكرة يتعلق بها حقان : حق مالك الرقبة وبه يستحق أجر المثل ، وحق المحتكر وهو البناء على الأرض والقرار عليها ما دام يدفع أجر المثل ، أنظر فى حق الحكر المواد ٩٩٩ وما بعدها من القانون المدنى .

(٢) فى حالة البناء على الأرض المحكرة لايخلو الحال من أحد أمرين : (الأول) ألا يكون العقار قد ربطت عليه الضريبة على العقارات المبنية : وحينئذ نقدر كل من المبانى والأرض المحكرة على حدة فاذا كانت قيمة المبانى ٢٤٠٠ جنيه وقيمة الأرض ١٢٠٠ جنيه ، يقدر حق صاحب الأرض بما يساوى ثلث قيمة الأرض أى ٤٠٠ جنيه ويقدر حق صاحب الحكر بما =

§ ٢ — الاموال والحقوق الاخرى

٧٥٦ — تقدر الأموال والحقوق الأخرى التى لم يرد ذكرها فى المادة ٣٦ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، بقيمتها الفعلية وقت الوفاة بواسطة مأمور الضرائب المختص ، بعد الاطلاع على الأوراق والمستندات والبيانات التى من شأنها أن تعينه على التقدير ، والتى يطلب من أصحاب الشأن موافاته بها فى ميعاد لا يجاوز شهرا واحداً ، وله أن يطيل هذا الميعاد إلى ثلاثة أمثاله على الأكثر إذا احتاج الأمر إلى الرجوع إلى مصادر فى بلاد أجنبية ، وله كذلك عند الاقتضاء إجراء تحقيقات أو ندب خبراء ، تتحمل التركة أتعابهم [1] . (المادة ٢/٣٧ من

يساوى ثلثى قيمة الأرض مضافا إليه المبانى أى ٨٠٠ + ٢٤٠٠ = ٣٢٠٠ جنيه ويجوز الاستعانة بخبراء فنيين عند التقدير (م٢/٣٧ من القانون) — (الثانى) أن يكون العقار قد ربطت عليه الضريبة ، فتطبق القواعد السابقة مع مراعاة التقيد فى التقدير بالأساس الوارد فى المادة ٣٦ (٢) أى بشرط ألا تتجاوز قيمة الجزء من الأرض المقام عليها البناء وقيمة المبانى معا ما يعادل اثنى عشر مثلا من القيمة الإيجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة ، أما باقى المساحة الفضاء فتقدر طبقاً للمادة ٢/٣٧ من القانون ، فاذا كانت الضريبة المربوطة على الجزء المبنى مقدارها ٣٠ جنيها تكون قيمته ٣٦٠٠ جنيه وإذا كانت المبانى تساوى الثلثين والأرض تساوى الثلث أى ١٢٠٠ جنيه، قدر حق مالك الرقبة بمبلغ ٤٠٠ جنيه أى ثلث قيمة الأرض، يضاف إلى ذلك ثلث قيمة الأرض الفضاء إذا وجدت ، أما صاحب الحكر فيقدر حقه بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه أى ثلثى قيمة الأرض مضافا إليها قيمة المبانى ، ويضاف إلى ذلك ثلثى قيمة الأرض الفضاء إذا وجدت ويجوز الاستعانة بخبير فى هذه الحالة لتقدير مايخص كلا من الأرض والبناء فى القيمة المقدرة للعقار طبقاً للقيمة الإيجارية المتخذة أساسا للضريبة : (تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٣٦ من القانون ، مصلحة الضرائب).

(١) تقدر أتعاب الخبراء فى جميع الحالات بمقدار نصف فى المائة من قيمة المال المقدر حتى تصل إلى مائة جنيه، ثم تخفض إلى ربع فى المائة بعد ذلك. ويكون الحد الأقصى للأتعاب عن المهمة الواحدة مائتى جنيه والحد الأدنى مائة قرش . — ويجوز تقدير أتعاب إضافية للخبير مراعاة لظروف التركة وأهميتها كما يجوز حرمان الخبير من أتعابه كلها أو بعضها إذا ألغى تقديره لعيب فى الشكل أو كان عمله ناقصا لاهماله أو لخطئه ، كما يجوز تكليفه باعادة العمل أو تكملته بغير أجر جديد (م ٢٢ من اللائحة التنفيذية) .

ويجب فى تقرير الخبير أن يكون مستوفيا أركان الخبرة الفنية شكلا وموضوعا وأن يوقع عليه =

القانون معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ . والمواد ٢٠و٢٢و٢٣و٢٤ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

كذلك يسترشد مأمور الضرائب بالعرف التجارى أو الصناعى كما تقره مصلحة الضرائب فى حساب الاستهلاكات والمبيعات ورقم الأعمال ونسب الربح فى المهن والأعمال المختلفة وغير ذلك من الأمور (١) (م ٢١ من اللائحة التنفيذية) وله أن يطلب من المصالح ودور التسليف والرهن والهيئات المماثلة والأفراد موافاته بالبيانات التى تعينه على أداء مهمته، ولا يجوز للهيئات والأفراد المذكورين الامتناع عن إجابة هذا الطلب مادامت هذه البيانات متعلقة بالمورث صاحب التركة (م ٢٥/١ من اللائحة التنفيذية) .

كما أن له أن يطلب من المصالح والهيئات الحكومية، كمكاتب الشهر العقارى، والمأموريات المالية، والأقسام المالية بالمحافظات والصيارف والمحصلين، غير ذلك مما يرى لزوم طلبه من البيانات المتعلقة بالمتوفى (م٢٥/٢ من اللائحة التنفيذية).

§ ٣ – إعداد التقدير وإعلانه لذوى الشأن

٧٥٧ – يجب على المأمور المختص بعد الفراغ من حصر التركة ، وجرد كل العناصر التى تتألف منها ، بما فى ذلك كافة حقوقها والتزاماتها ، إعداد تقرير

= الخبير ويؤرخه ، وأن يتضمن على الأخص اثبات ما يأتى: (أ) القيام بمعاينة أعيان التركة أو المال المقصود تقديره بمعرفة الخبير ، (ب) اثبات حالة الأعيان والمال وحصرها وجردها ووصفها وصفا دقيقاً شاملا (ج) القيام بوضع رسوم هندسية أو بيانية كلما اقتضى الأمر ذلك،(د) توضيح الأسس التى قام عليها التقدير والتثمين .

(١) أنظر فيما يتعلق بتقدير شهرة المحل التعليمات التفسيرية رقم ٣ للمادة ٣٧ من القانون ، لمصلحة الضرائب ويراعى فى تقدير الشهرة حالة كل منشأة على حدة وظروفها الخاصة ، ويجب على المأمور أن يضمن مذكرته الأسباب التى يستند إليها فى وجود عنصر الشهرة أو انعدامه .

أما البضاعة فتقدر بقيمة البيع الاحتمالية فى السوق وقت الوفاة ، ويفترض بيعها دفعة واحدة بمعدل الربح المعتاد للمنشأة على أن تخصم مصاريف البيـع ، (أنظر فى باقى التفاصيل التعليمات التفسيرية رقم ٤ للمادة ٣٧ من القانون ، لمصلحة الضرائب) .

مفصل يتضمن بيان عناصر التركة من واقع المستندات والأوراق التى يقدمها أصحاب الشأن وغير ذلك من الإجراءات التى تمت ، مع ذكر أقوال الورثة ، وأصحاب الشأن ، وطلباتهم عن عناصر التركة ، وخاصة الديون وغيرها ، ويجب أن يتضمن التقرير بيان الأسس التى يقوم عليها التقدير بالنسبة إلى جميع عناصر التركة بأنواعها المختلفة ،مع ذكر مسوغاته فى كل حالة،وتعيين نصيب كل وارث وفقاً لما جاء بالإعلام الشرعى بثبوت الوفاة والوراثة،أو ما فى حكمه، مع مراعاة ما يكون قد أجراه المورث من وصايا أو هبات أو تصرفات أخرى لمصلحة بعض الورثة أو الهيئات (م ٢٧ من اللائحة التنفيذية) ثم يحيل المأمور المختص ملف التركة إلى المراجع مع كل المستندات والأوراق والمحاضر والتقارير، لمراجعة التقديرات على ضوء أحكام القانون ، وعلى الأخص فيما يتعلق بتقدير جميع أموال التركة وديونها ، وما يعفى منها من رسم الأيلولة، وتعدد أسباب الأيلولة،وحساب الرسم بالنسبة لاختلاف الطبقات (م ٢٨ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

٧٥٨ — يعتمد التقدير بعد ذلك من رئيس المأمورية [١] ، ثم يعلن بأسبابه مع بيان الأسس التى قام عليها تقدير قيمة التركة ، إلى كل واحد من ذوى الشأن بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول [٢] (م ٣/٣٧ من القانون معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ و م ٢٩ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

٧٥٩ — وتنص الفقرتان الأخيرتان من المادة ٣٧ المشار إليها على أن

---

(١) يقصد برئيس المأمورية مراقب المأمورية أو المأمور الأول فيها أو من ينوب عنهما (م ٥٠ مكررا من اللائحة التنفيذية مضافة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) وقد سبق ذكر ذلك .

(٢) يعلن التقدير إلى ذوى الشأن على النموذج رقم ٨ تركات (م ٢٩ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

« لذوى الشأن خلال شهر من إعلانهم بالتقدير أن يخطروا المصلحة بملاحظاتهم عليه بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول ،فاذا قبلوه أو انقضت هذه المدة ولم ترد ملاحظاتهم ، اعتبر التقدير نهائيا وأصبحت الرسوم واجبة الأداء .

« أما إذا اعترضوا فتؤدى الرسوم من واقع تقديراتهم وماقبلوه من تقدير المصلحة ، وتحال أوجه الخلاف دون غيرها إلى لجان الطعن المنصوص عليها فى المادة ٥٠ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . . . »

وعلى ذلك إذا اعترض ذوو الشأن فى الميعاد المحدد،قامت المأمورية بفحص ملاحظاتهم واعتراضاتهم .

فاذا اقتنعت بوجهة نظرهم كاملة عدلت التقدير ، وحررت محضرا بذلك من صورتين يوقع على كل منهما صاحب الشأن ورئيس المأمورية ، ولا يكون هناك أوجه خلاف لإحالتها إلى لجنة الطعن ، وتكون الرسوم واجبة الأداء على أساس التقدير المعدل الذى قبله ذوو الشأن ووافقت عليه المأمورية .

وإذا أمكن ، بعد فحص اعتراضات ذوىالشأن ، الأخذ ببعضها ، وتنازل ذوو الشأن عن البعض الآخر ، وتم الاتفاق بينهم وبين المأمورية ، عدل التقدير على هذا الأساس وحرر محضر بذلك ، على نحو ما وقع فى الحالةالأولى ، ولا يحال الأمر إلى لجنة الطعن لعدم وجود خلاف ، وتكون الرسوم واجبة الأداء على أساس التقدير المعدل الذى تم الاتفاق عليه .

وإذا لم تأخذ المأمورية باعتراضات ذوى الشأن ، أو إذا لم يحصل الاتفاق على النحو السابق ، حرر محضر وحددت فيه أوجه الخلاف وأحيلت إلى لجنة الطعن مصحوبة باعتراضات ذوى الشأن ورد المأمورية عليها . أما الرسومفتؤدى من واقع تقديرات ذوى الشأن ، وما يكونون قد قبلوه من تقديرات المأمورية إلى أن تفصل اللجنة فى أوجه الخلاف ، فيطالب ذوو الشأن بباقى الرسوم المستحقة عندئذ .

المطلب الثانى

الطعن فى تقدير مأمورية الضرائب

٧٦٠ — عرفنا مما سبق أنه لا يحال إلى لجنة الطعن إلا أوجه الخلاف التى لم يتم فيها الاتفاق بين مأمورية الضرائب وأصحاب الشأن. وذلك بشرط أن يكونوا قدعترضوا على التقدير فى الميعاد القانونى، وهو شهر من تاريخ إعلانهم به. وتتم الإحالة إلى لجنة الطعن وفقاً للاوضاع والإجراءات المنصوص عليها فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (م ٥/٢٧ من قانون رسم الأيلولة معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١) .

وتعلن لجنة الطعن المصلحة وذوى الشأن بميعاد الجلسة قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل ، بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول ، لإبداء أقوالهم بأنفسهم أو بوكلاء عنهم (م ١/٣٨ من قانون رسم الأيلولة معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١) .

ويعلن قرار اللجنة إلى مصلحة الضرائب وذوى الشأن بكتاب موصى عليه بعلم وصول ، وتصبح الرسوم المستحقة واجبة الأداء بعد مضى خمسة عشر يوما من تاريخ الإعلان (م ٢/٣٨ معدلة من القانون المذكور) .

٧٦١ — **الطعن فى قرار اللجنة** : يجوز لمصلحة الضرائب(١) ولكل من ذوى الشأن من الورثة (٢) ومن فى حكمهم الطعن فى قرار اللجنة خلال شهر من تاريخ إعلانه ، أمام المحكمة الابتدائية الواقع فى دائرتها محل إقامة المتوفى ، فان

---

(١) أنظر فيما يجب على مأموريات الضرائب إجراؤه عند الطعن فى قرارات لجان الطعن ، التعليمات التفسيرية رقم ١ للمادة ٣٨ من قانون رسم الأيلولة ، لمصلحة الضرائب.

(٢) أنظر فيما يتعلق بمدى استفادة الوارث أو الشريك الذى لم يطعن فى تقديرات المصلحة فى الميعاد القانونى ، من قرار اللجنة أو حكم المحكمة الصادر لصالح وارث أو شريك آخر طعن فى الميعاد : تعليمات تفسيرية عامة رقم ١ لسنة ١٩٥٦ صادرة فى ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٥٦ من مصلحة الضرائب (مذكورة فى مجموعة قوانين الضرائب فى مصر للأستاذ محمد بدران ، الطبعة الثانية ، مارس سنة ١٩٦٢ ، ص ٦٠٣ وما بعدها) .

لم يكن له محل إقامة بمصر فيكون الطعن أمام المحكمة الابتدائية الواقع فى دائرتها أعيان التركة ، أو الجزء الأكبر قيمة منها طبقا لتقدير اللجنة (١) .

ويجوز استئناف الحكم الصادر من المحكمة الابتدائية فى هذا الشأن أيا كانت قيمة النزاع (م ٣٨ معدلة من قانون رسم الأيلولة وم ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ معدلة بالمرسوم بقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٥٢) . وميعاد الاستئناف هنا ستون يوما من تاريخ صدور الحكم (٢) .

---

(١) لم يحدد القانون المحكمة المختصة إذا كان المتوفى مصريا مقيما فى الخارج وليس له أموال فى مصر .

ويلاحظ أن المشرع فى المادة ٣٨ من قانون رسم الأيلولة ، معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ ، أحال فيما يتعلق بالطعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية إلى المادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ولكنه لم يحل إلى المادة ٥٤ مكررا ، المضافة بالقانون رقم ٤٧٠ لسنة ١٩٥٣ . والخاصة بالإجراءات التى تتبع فى طعون الضرائب التى ترفع أمام المحكمة الابتدائية ، والمقصود منها طبع تلك الإجراءات بطابع السرعة . وذلك على عكس ما فعل بالنسبة لضريبة المهن غير التجارية ، والضريبة العامة على الإيراد . فقد قضى بالنسبة لهما بالعمل بأحكام المادة ٥٤ مكررا المشار إليها ، ولذا فان الطعون الخاصة برسم الأيلولة على التركات وضريبة التركات يرجع فى شأنها إلى القواعد العامة والإجراءات المقررة فى قانون المرافعات لرفع سائر الدعاوى . (راجع الهامش رقم (٢) ، ص ٦٧٥ فيما سبق) . وهذا عدم تناسق فى التشريع يجدر بالمشرع تصحيحه .

(٢) تقضى المادة ٣٨ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، المشار إليها فى المتن ، بأن يكون الطعن فى قرارات لجان الطعن أمام المحكمة الابتدائية ، وفقا للمادة ٥٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ولما كانت مجرد الإحالة إلى المادة ٥٤ لا تكفى لتطبيق الأحكام الاستثنائية الواردة على القواعد العامة لقانون المرافعات فى المواد ٥٤ مكررا و ٩٤ و ٩٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على طعون التركات ، لذا فان الحكم الوارد بالمادة ٩٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ القاضى بأن يكون ميعاد استئناف الأحكام الصادرة من المحاكم الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية طبقا للمادة ٥٤ ثلاثين يوما من تاريخ إعلان الحكم ، لا يسرى على طعون التركات ، وبالتالى تسرى بالنسبة إليها التعديلات التى أدخلها الشارع بالقرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢ ويكون ميعاد استئناف الأحكام الابتدائية الصادرة فى مواد التركات ستين يوما من تاريخ صدور هذه الأحكام (راجع الفقرة ٥٩٢ ، ص ٦٧٦ ، فيما سبق) (فى هذا المعنى : تعليمات تفسيرية عامة رقم «٣» لسنة ١٩٦٢ بشأن أثر التعديلات التى أدخلها القرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢ على بعض مواد قانون المرافعات ، لمصلحة الضرائب) .

المبحث السادس

الواقعة المنشئة لرسم الأيلولة

ندرس فى هذا المبحث الواقعة المنشئة للرسم، ويتصل بها سريان رسم الأيلولة على أموال الغائب والتركات الشاغرة .

المطلب الاول

الواقعة المنشئة للرسم

٧٦٢ - الواقعة المنشئة للرسم فى الأصل هى الوفاة. ويفرق بعض الكتاب بين الواقعة المنشئة للضريبة على مجموع التركة والواقعة المنشئة لرسوم الأيلولة على نصيب كل وارث ، فهى عندهم فى الحالة الأولى الوفاة ، وفى الحالة الثانية الأيلولة ، فيكفى فى الحالة الأولى أن يتوفى شخص عن مال لتستحق الضريبة ، أما فى الحالة الثانية فلا تكفى وفاة شخص عن مال لاستحقاق رسم الأيلولة ، بل يجب أن يؤول هذا المال إلى الورثة تبعاً لدرجة قرابتهم للمتوفى ، فالأيلولة هى الشرط الذى يتحقق بوقوعه وجود الرسم ، فاذا كان هناك مال لم ينتقل بالأيلولة إلى الورثة ، لم يكن ثمة رسم مستحق ، ويقولون بأن اقتران الوفاة والأيلولة هو ما يجعل البعض يظن أنهما شىء واحد ، رغم أنهما فى الواقع شيئان متميزان ومتلاحقان تلاحقا سريعاً ، غير أنه من الممكن أن توجدا منفصلتين إحداهما عن الأخرى .

ويقول البعض إنه مع التسليم بأن الوفاة والأيلولة واقعتان متميزتان ، إلا أن الوفاة هى الواقعة المنشئة لرسم الأيلولة . ولو كانت الأيلولة، وليست الوفاة، هى الواقعة المنشئة للرسم لتعذر تفسير فرض رسم الأيلولة على الهبات وسائر التصرفات الأخرى ، التى تصدر من المورث إلى أحد ورثته خلال السنوات الخمس السابقة على الوفاة ، إذ أن الأموال الموهوبة تؤول فى هذه الحالة إلى الوراث قبل وفاة

المورث ، أى أن الأيلولة سابقة على الوفاة ، ومع ذلك لا يستحق الرسم إلا بالوفاة .

٧٦٣ — وتحديد وقت الوفاة أمر على جانب كبير من الأهمية ، فمنه تبدأ المواعيد التى حددها القانون للتبليغ عن الوفاة ، ولتقديم الإقرار المؤقت إلى مأمورية الضرائب المختصة ، وإليه ينظر ، لتعيين الأموال التى تخضع الرسم ، ولتقدير قيمتها ، وتحديد السعر الواجب التطبيق .

وغنى عن البيان أنه إذا تغيرت الجزاءات أو قواعد الإجراءات ، فان القانون الذى يجب تطبيقه هو القانون الذى يكون نافذاً وقت وقوع المخالفة ، أو اتخاذ الإجراء ، وليس القانون الذى كان ساريا وقت الوفاة .

كذلك الحال بالنسبة للتقادم ، فيسرى القانون الجديد على كل تقادم لم يتم قبل نفاذه ، أما ماتم قبل ذلك فيحكمه القانون القديم .

المطلب الثانى

سريان رسم الأيلولة على أموال الغائب

٧٦٤ — **من هو الغائب** : لم يعرف القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ الغائب ، إنما اكتفى فى المادة ١١ منه ببيان كيفية فرض الرسم على أمواله ، ولذلك يرجع إلى قواعد الشريعة الإسلامية لتفسير المقصود بالغائب .

يطلق فقهاء الشريعة الإسلامية على الغائب لفظ « المفقود » ، ويعرفونه بأنه الغائب الذى لا تعلم حاله ، أهو حى أم ميت . والقاعدة أن المفقود يعتبر حياً بالنسبة لأمواله هو ، فلا تنتقل إلى ورثته إلا بعد أن يحكم القاضى بوفاته . ذلك أنه من المقرر شرعاً إبقاء ما كان على ما كان حتى يقوم الدليل على زواله والمفقود كان حياً عند بدء غيبته ، فيفترض أنه لا يزال حيا حتى يحكم بموته ، فإذا صدر حكم القاضى بموته ، فانه يعتبر كأنه مات يوم الحكم ، ويقسم ماله بين ورثته الموجودين على قيد الحياة فى ذلك الوقت .

٧٦٥ — أما بالنسبة للأموال التى تؤول إليه بالميراث أو الوصية فلا يستحق شيئاً منها ، بل يوقف نصيبه من الإرث ، فاذا ظهر بعد غيبته ، وقبل الحكم بوفاته أخذ ما وقف له ، وإذا حكم بموته رد نصيبه الموقوف إلى من يستحقه من الورثة وقت موت مورثه ، لأن شرط استحقاق الوارث للميراث أن يثبت وجوده على وجه اليقين عند موت المورث ، ولم يكن وجود المفقود مؤكداً فى ذلك الوقت.

وإذا ظهر المفقود حياً بعد الحكم بموته أخذ ما بقى من نصيبه بأيدى الورثة. أما ما استهلك منه فلا يطالبون بقيمته ، لأنه غير مضمون عليهم ، إذ أن يدهم عليه كانت يداً شرعية ، استولت بحكم شرعى (م ٤٥ من القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٤٣ بشأن المواريث) .

٧٦٦ — ويحكم بموت المفقود الذى يغلب عليه الهلاك بعد أربع سنين من تاريخ فقده ، على أنه بالنسبة إلى المفقودين من أفراد القوات المسلحة أثناء العمليات الحربية يصدر وزير الحربية قراراً باعتبارهم موتى بعد مضى الأربع سنوات ، ويقوم هذا القرار مقام الحكم ، وأما فى جميع الأحوال الأخرى فيفوض أمر المدة التى يحكم بموت المفقود بعدها إلى القاضى ، وذلك كله بعد التحرى عنه بجميع الطرق الممكنة الموصلة إلى معرفة إن كان المفقود حياً أم ميتاً (المادة ٢١ من المرسوم بقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٢٩ معدلة بالقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ١٩٥٨) .

وبعد الحكم بموت المفقود أو صدور قرار وزير الحربية باعتباره ميتاً ، على ما سبق بيانه ، تعتد زوجته عدة الوفاة ، وتقسم تركته بين ورثته الموجودين وقت الحكم أو القرار (م ٢٢ من المرسوم بقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٢٩ معدلة بالقرار بقانون رقم ١٠٣ لسنة ١٩٥٨ السابق ذكره)

٧٦٧ — أثر حالة الغيبة على رسم الأيلولة : أما فيما يتعلق برسم الأيلولة على أموال الغائب ، فان المشرع لم ينتظر حتى تثبت وفاته حقيقة أو حكما لفرض الرسم عليها ، بل نص فى المادة ١١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ التى سبقت

الإشارة إليها على أن : « أموال الغائبين يستحق عليها رسم الأيلولة بمجرد تعيين وكيل عن الغائب، ويكون تحديد مقدار الرسم على اعتبار أن ماله قد آل إلى من يرثونه شرعا وقت تعيين هذا الوكيل .

« والرسوم المتحصلة تسوى نهائيا عند وفاة الغائب حقيقة أو حكما ، وترد الرسوم المذكورة إذا انتهت الغيبة بظهور الغائب » .

يتضح من النص السابق أن المشرع يفترض أن الغائب توفى فى وقت تعيين الوكيل ، ويقرر تحصيل الرسوم من أمواله الموجودة فى ذلك الوقت على افتراض توزيعها على الأشخاص الذين يعتبرون ورثته وقت تعيين الوكيل ، نقول على افتراض لأن أموال الغائب لا توزع على ورثته وقت تعيين الوكيل، وإنما توزع بعد وفاته حقيقة أو حكما . ولذلك فان الذى يطالب بدفع رسوم الأيلولة هو وكيل الغائب ، لا ورثته، لأنهم لم يأخذوا شيئا، ويرجع هذا الاحتياط من جانب المشرع إلى خشيته أن تطول غيبة الغائب فتضيع أمواله ، فاذا ما ثبتت الوفاة بعد ذلك أو حكم بها لم تجد الخزانة ما تستأدى منه الرسم . وإذا كان الغائب قد ترك وصية فلا ينظر إليها عند تسوية رسم الأيلولة تسوية مؤقته ، وإنما ينظر إليها عند ثبوت وفاة الغائب أو الحكم بها .

٧٦٨ — انتهاء الغيبة : إذا ثبتت بعد ذلك وفاة الغائب أو حكم بها، فان الرسوم التى سبق تحصيلها عند تعيين وكيل عنه تسوى نهائياً على أساس توزيع أموال الغائب التى تكون موجودة وقت وفاته حقيقة أو حكما على الأشخاص الذين يعتبرون ورثته وقتئذ، ويحصل الرسم بالسعر الذى يكون ساريا فى ذلك الوقت. وإذا انتهت الغيبة بظهور الغائب ، فان الرسوم التى سبق تحصيلها ترد إليه .

٧٦٩ — رسوم الايلولة على نصيب الغائب فى تركة غيره : هذا فيما يتعلق برسوم الأيلولة على أموال الغائب نفسه ، أما رسوم الأيلولة على نصيبه (الغائب)

فى تركة غيره فلا تستحق طالما بقى هذا النصيب معلقا ، إذ لا يمكن مطالبة وكيل الغائب بها لأن الغائب ، كما سبق القول ، لا يرث غيره طوال مدة غيبته كما لا يمكن مطالبة الورثة الآخرين بها لأنهم لا يحصلون على نصيب الغائب الموقوف ، إلا إذا حدثت الوفاة أو حكم بها .

وقد سبق القول إنه إذا ظهر الغائب قبل الحكم بوفاته تسلم نصيبه ، فيدفع رسم الأيلولة عليه ، وإذا حكم بوفاته فى تاريخ معين سابق على وفاة المورث ، ورد نصيبه إلى من يستحقه من الورثة وقت وفاة المورث ، دفع هؤلاء رسم الأيلولة على الأموال التى ترد إليهم ، أما إذا حكم بموته فى تاريخ معين لاحق على وفاة المورث ، وثبتت صفة الوارث له (للغائب) ، ولم يرد نصيبه إلى باقى ورثة المورث بناء على ذلك ، سرى الرسم على نصيبه .

وإذا ظهر الغائب بعد الحكم بوفاته ورد نصيبه من ميراث غيره إلى باقى الورثة ، ودفعهم رسم الأيلولة عليه ، ثم استرداده ما بقى من نصيبه فى أيديهم ، أعيد حساب الرسم على أساس ما يستولى عليه بعد حضوره ، واسترد الورثة ما سبق أن دفعوه من رسم على الأموال التى ردوها إلى الغائب بعد عودته .

المطلب الثالث

التركات الشاغرة

٧٧٠ — إذا توفى المورث عن غير وارث أو وصية صحيحة نافذة تبين توزيع أمواله من بعده ، آلت أمواله إلى الدولة ، غير أن الفقهاء يختلفون فى تكييف حق الدولة فى تملك أموال من لاوارث له ، فالبعض يرى أن الدولة تتملك تلك الأموال باعتبارها من الورثة ، والبعض الآخر يرى أنها تتملكها بمالها من السيادة التى تخولها امتلاك الأموال التى لا مالك لها ، ولكل من الرأيين أثره ، فاذا أخذنا بالرأى الأول فان الدولة لا ترث إلا الأموال التى يتركها رعاياها بغير وارث سواء وجدت تلك الأموال فى إقليمها أم فى إقليم غيرها من الدول ،

وإذا أخذنا بالرأى الثانى لم تتملك الدولة إلا الأموال التى توجد فى إقليمها وحده، سواء أكان المورث من رعاياها أم من رعايا دولة أخرى .

٧٧١ — ويختلف فقهاء الشريعة الإسلامية أيضا فى طبيعة حق بيت المال الذى يتلقى بمقتضاه أموال من لا وارث له ، فيرى فريق منهم (الإمام الشافعى والإمام مالك) أن بيت المال يحصل على التركة باعتبار أنه وارث من لا وراث له ، ويرى فريق آخر (الإمام أبو حنيفة والإمام ابن حنبل) أن بيت المال لا يستحق باعتبار أنه وارث ، بل توضع التركة فيه باعتبار أنها مال ضائع لا مالك له .

٧٧٢ — وقد أخذ المشرع المصرى بالرأى الأخير (القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٤٣ بشأن المواريث (م ٤ فقرة أخيرة) ، والقرار بقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٦٢ بشأن التركات الشاغرة التى تتخلف عن المتوفين من غير وارث (م ١) فقرر أيلولة التركات التى لا وارث لها الكائنة بالجمهورية العربية المتحدة ، إلى الدولة أيا كانت جنسية المتوفى ، وذلك من تاريخ الوفاة .

ولم يرد فى القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ أى حكم بشأن التركات التى لا وارث لها ، ولكن ورد فى المادة ٩ من لائحته التنفيذية القديمة أنه : « إذا مات شخص عن غير وارث تحصر التركة ويفترض وجود وارث للتركة من الدرجة الرابعة ويسوى الرسم على هذا الاعتبار . فاذا ظهر وارث يسوى الرسم مجددا حسب مقتضيات الحال ويرد له الباقى ، وإن لم يظهر بعد انقضاء مدة التقادم الموجبة لأيلولة التركة إلى الحكومة يسوى ما يحصل لحساب الخزانة العامة » ، وهذا النص منتقد لأنه يضيف إلى قانون رسم الأيلولة حكما جديداً هو فرض رسم الأيلولة على التركات التى لا وارث لها باقتراض وجود وارث لها من الدرجة الرابعة ، فتعدى بذلك اختصاص اللوائح التنفيذية وهو تنفيذ أحكام القوانين ، وقد ألغيت اللائحة القديمة بما فيها المادة المذكورة وحلت محلها اللائحة التنفيذية الجديدة ، ولم يرد بها أى نص خاص بالتركات التى لا وارث لها .

ويلاحظ أن تملك الخزانة العامة للتركات التى لا وارث لها تملك فورى قائم على شرط فاسخ هو شرط ظهور بعض الورثة فيما بعد. فاذا انقضت ١٥ سنة كاملة من تاريخ الوفاة، انقضى كل حق يتعلق بالتركة، أيا كان تاريخ علم ذوى الشأن بواقعة الوفاة مالم يتخلل هذه المدة سبب من أسباب وقف التقادم أو انقطاعه (القرار بقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٦٢ بشأن التركات الشاغرة، م ٢) (١).

وأموال التركات الشاغرة التى تؤول إلى الدولة معفاة، من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق للحكومة والمجالس المحلية، ومنها بطبيعة الحال رسم الأيلولة وضريبة التركات. على أن هذا الإعفاء لا يسرى فى شأن من تثبت لهم حقوق فى هذه التركات (القرار بقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٦٢ المشار إليه م ١٠)

وتتلقى التركات الشاغرة الإدارة العامة لبيت المال والأموال المستردة بوزارة الخزانة (٢).

المبحث السابع
سعر الرسم وتحصيله وتقادمه

ذكرنا فى مقدمة دراستنا لرسم الأيلولة، أنه بعد فرض ضريبة التركات بالمرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ أصبحت التركات فى مصر تخضع لنوعين من الضريبة : ضريبة التركات المقررة بالمرسوم بقانون السابق ذكره، وتسرى على صافى قيمة التركة كلها قبل توزيعها على الورثة، ورسم الأيلولة المقرر بالقانون

---

(١) قبل صدور القرار بقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٦٢ المشار إليه (نشر بالعدد ٧٣ من الجريدة الرسمية بتاريخ ٢٧ مارس سنة ١٩٦٢)، كان لابد من انقضاء ٣٣ سنة كاملة من تاريخ الوفاة، لعدم جواز مطالبة الحكومة بما وضعت يدها عليه من أموال التركة (المادة ١٩ من الامر العالى الصادر فى ١٩ نوفبر سنة ١٨٩٦، الملغى فيما عدا تلك المادة بمقتضى المرسوم الصادر فى ١٣ أكتوبر سنة ١٩٢٥ الخاص بترتيب المجالس الحسبية، والفقرة الأولى من المادة ٩٧٠ من القانون المدنى معدلة بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٧ التى تنص على أنه : « فى جميع الأحوال لا تكتسب حقوق الأرث بالتقادم إلا إذا دامت الحيازة مدة ثلاث وثلاثين سنة »).

(٢) قرار وزير الخزانة رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٢ بانشاء الادارة العامة لبيت المال والاموال المستردة بتاريخ ١٩٦٢/٨/٢٤ (الوقائع المصرية، العدد ٧٥ بتاريخ ١٩٦٢/٩/٢٤.

رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ويسرى على نصيب كل وارث .

وسنتكلم فيما يلى على سعر رسم الأيلولة ، (مرجئين الكلام ، كما سبق أن نوهنا ، على سعر الضريبة إلى الفصل الثانى من هذا الباب) ، ثم على تحصيله وضمانات التحصيل ، وتقادم الرسم .

المطلب الاول

سعر الرسم

٧٧٣ – رسم الأيلولة على التركات تصاعدى فى اتجاهين هما : مقدار نصيب الوارث من جهة ، ودرجة قرابته للمورث من جهة أخرى . وقد قسم المشرع الورثة إلى أربع طبقات ، وجعل السعر يتصاعد من طبقة إلى التى تليها .

والسعر الحالى كما يلى ، وقد طبق إبتداء من ١٠ يوليه سنة ١٩٦٠ (القرار بقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٦٠) [1].

---

(١) كان سعر الرسم عند صدور القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ كالآتى ، وطبق ابتداء من ١١ سبتمبر سنة ١٩٤٤ (وهو تاريخ نشر القانون بالجريدة الرسمية ، العدد ١٠٨ ، م ٥٤ من القانون) .

١) — ٢ ٪ عن الـ ٥٠٠٠ جنيه الأولى من صافى نصيب الوارث
٢) — ٣ ٪ « « ٥٠٠٠ « التالية « « « «
٣) — ٤ ٪ « « ٥٠٠٠ « « « « « «
٤) — ٥ ٪ « « ٥٠٠٠ « « « « « «
٥) — ٦ ٪ « « ١٠٠٠٠ « « « « « «
٦) — ٧ ٪ « « ١٠٠٠٠ « « « « « «
٧) — ٨ ٪ « « ١٠٠٠٠ « « « « « «
٨) — ١٠ ٪ على ما يزيد على ذلك .

ثم زيدت أسعار الشرائح السابقة إلى : ٥و٦و٨و١٠و١٢و١٤و١٧و٢٠ ٪ على التوالى بمقتضى القانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ ، وذلك من ٥ نوفمبر لسنة ١٩٥١ (المادة ٣ من القانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١ معدلة بالقانون رقم ٤٨٨ لسنة ١٩٥٣) ، ولما فرضت ضريبة التركات بالمرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ خفضت أسعار الرسم فى الشرائح الست الأخيرة إلى : ٧و٨و٩و١٠و١١و١٢ ٪ على التوالى . وقد طبق هذا السعر ابتداء من ٢١ أغسطس سنة ١٩٥٢ (المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ ، والمرسوم بقانون رقم ٣٣٨ لسنة ١٩٥٢) .

ويلاحظ أن الأسعار المذكورة مقررة بالنسبة إلى الورثة من الطبقة الأولى ويزاد السعر بالنسبة إلى غيرهم على نحو ما هو مبين بالمتن .

٧٧٤ — **الطبقة الأولى**: تضم هذه الطبقة : الفروع، والأزواج، والأب، والأم ، والفرع غير الوارث الموصى له .

وتشمل الفروع : أولاد المورث (١) وأولادهم وأولاد أولادهم وهكذا ، فبنت البنت من الفروع ، فاذا ورثت كذات رحم استحق على صافى نصيبها فى التركة الرسم بالسعر المقرر للطبقة الأولى .

أما السعر للطبقة الأولى فهو : (٢) .

---

(١) الابن بالتبنى : تعتبر مصلحة الضرائب الابن بالتبنى من الطبقة الرابعة فى تطبيق القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ (تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة الأولى من القانون المذكور) .

كذلك ترى محكمة النقض أن لفظ « الفروع » الوارد بالمادة الأولى من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ إنما ينصرف إلى « أبناء المتوفى » لصلبه وأبنائهم ، دون الأولاد بالتبنى ، وأن المشرع أفصح عن قصده بما ورد فى المذكرة الإيضاحية للقانون المذكور ، من أن ورثة الشخص الطبيعيين هم بنوه وبنو أبنائه ، أما من عداهم فان الميراث ينتقل إليهم مصادفة ، وعلى وجه لا يتوقعونه بسبب عدم وجود وارثين من الطبقة الأولى ، وأن الأولاد بالتبنى أدخل فى باب المصادفة من الورثة ذوى القربى . ولا يغير من هذا النظر أن يكون القانون الأجنبى قد جعل الولد بالتبنى فى مركز الولد الشرعى ، طالما أن المشرع المصرى لم ينص على اعتبار الابن بالتبنى فى مركز الابن الشرعى بالنسبة لرسم الأيلولة كما لم يعتبره من فروع المتوفى . أما القول بأن قاعدة الإسناد توجب إعمال حكم القانون الأجنبى بالنسبة لتحديد قيمة الرسم المستحق على نصيب الوارث فى التركة فمردود بأن قوانين الأحوال الشخصية إنما تهدف الى تنظيم علاقة الفرد بأسرته، وتحديد حقوقه والتزاماته قبل أفراد هذه الأسرة . أما تحديد علاقة الفرد بالدولة فيرجع فى شأنها إلى القوانين المنظمة لهذه العلاقة (نقض مدنى ١٩٦٢/٧/٧ ، الطعن رقم ١٣ لسنة ٢٨ قضائية ، مجموعة أحكام محكمة النقض المدنية ، السنة ١٣ (١٩٦٢) ، ص ٨٧٩) .

الابن المسلم لمورث مسيحى ـ اختلاف الدين وفقا لأحكام الشريعة الإسلامية مانع من موانع الارث ، ومن ثم فان الابن المسلم لا يعتبر وارثا شرعيا لوالدته المتوفاة مسيحية ، وبالتالى تكون الوصية الصادرة منها له ، وصية لغير وارث ، وتخضع فى فرض رسم الأيلولة لحكم الفقرة الثانية من المادة الثالثة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، ويستحق عنها رسم مساو لما يفرض على الطبقة الأخيرة من الورثة المبينة بالمادة الأولى من القانون (نقض مدنى ١٩٦٣/٦/٢٦ ، الطعن رقم ٢٩٦ لسنة ٢٨ قضائية ، السابق ذكره بالهامش (١) للفقرة ٦٩١ ، ص ٧٨٣)

(٢) جاء فى المذكرة الإيضاحية للقرار بقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٦٠ أنه أصبح لزاما بعد أن اتجهت الدولة إلى الأخذ بالنظام الاشتراكى الديمقراطى أن يعاد النظر فى شرائح وفئات ضريبة التركات بنوعيها بتعديل المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ والقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بما يحقق الأهداف التى تسعى إليها الدولة ... وبذلك تتلاءم الضريبة على التركات بنوعيها مع الاتجاه الاشتراكى الحديث .

(١) — ٥ ٪ على الـ ٥٠٠٠ جنيه الأولى من صافى نصيب الوارث

(٢) — ٦ ٪ » » ٥٠٠٠ » التالية » » » »

(٣) — ٧ ٪ » » ٥٠٠٠ » » » » » » » »

(٤) — ٨ ٪ » » ٥٠٠٠ » » » » » » » »

(٥) — ٩ ٪ » » ٥٠٠٠ » » » » » » » »

(٦) — ١٠ ٪ » » ٥٠٠٠ » » » » » » » »

(٧) — ١١ ٪ » » ٥٠٠٠ » » » » » » » »

(٨) — ١٢ ٪ » » ١٠٠٠٠ » » » » » » » »

(٩) — ١٥ ٪ » » ١٠٠٠٠ » » » » » » » »

(١٠) — ١٨ ٪ » » ١٠٠٠٠ » » » » » » » »

(١١) — ٢٢ ٪ على ما يزيد على ذلك .

ويعفى أفراد هذه الطبقة الأولى من الرسم إذا لم يتجاوز صافى نصيب الوارث خمسمائة جنيه ، فاذا تجاوزها أعفيت الخمسمائة جنيه الأولى ، إلا إذا زاد النصيب على أربعة آلاف جنيه فيحصل الرسم على النصيب بأكمله .

٧٧٥ — المعاهد والجمعيات الخيرية : يخضع للسعر السابق أيضا ، دون الإعفاء ، المعاهد والجمعيات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية على ما يؤول إليها بطريق الهبة أو الوصية وما فى حكمها (١) أو الوقف الخيرى ابتداء ، إذا كانت صادرة فى خلال السنة السابقة على الوفاة . (القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، م١٠ ، الفقرتين الأولى والثانية) .

ويلاحظ أن المشرع لم يشترط للاستفادة من النص المذكور أن تكون المعاهد والجمعيات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية مصرية أو موجودة فى مصر

(١) ما فى حكم الوصية : كالوقف الذى يؤول بالوفاة ، والتأمين .

أو معترفا بها من الحكومة المصرية ، بل جاءت عبارته عامة ومطلقة بدون قيد ولا شرط بحيث يفهم منها أن أحكام النص تنسحب على أى معهد أو جمعية أو مؤسسة تتوافر لها مقومات المعاهد أو الجمعيات الخيرية أو المؤسسات الاجتماعية، ولو كان المشرع يريد ألا يستفيد من النص إلا الهيئات المصرية فقط لأفصح عن ذلك بنص صريح ، كما فعل بالنسبة إلى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ م ٣٩ (٤)، وبالنسبة إلى الضريبة العامة على الإيراد (القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ م ٧) .

ويجوز لوزير الخزانة إعفاؤها من الرسم كله أو بعضه (الفقرة ٣ من المادة ١٠ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ معدلة بمقتضى المادة ٥ من القانون رقم ٥٠٨ لسنة ١٩٥٣ ، وكان النص الأصلى يجعل الإعفاء لمجلس الوزراء) (١).

هذا إذا صدرت الهبة أو الوصية وما فى حكمها أو الوقف الخيرى أثناء السنة السابقة على الوفاة ، أما إذا صدرت قبل ذلك فنظراً لأن القانون لم يبين الحكم الذى يطبق عليها ، تجب التفرقة بين الهبة والوقف الخيرى ابتداء من جهة، وبين الوصية وما فى حكمها من جهة أخرى .

فالهبات والأوقاف الخيرية ابتداء لا تخضع لرسم الأيلولة إذا صدرت قبل سنة من الوفاة ، ما دام لا يوجد نص باخضاعها ، لأنها تصرفات منجزة غير مضافة لما بعد الموت .

أما الوصايا فتختلف عن الهبات، إذ الوصية لا تنقل الملك إلا بعد الوفاة ، وقد

(١) يقدم طلب الإعفاء إلى مأمور الضرائب المختص ليحرر مذكرة برأيه فى توافر شروط الإعفاء ، وإذا وافقت مصلحة الضرائب على الإعفاء فإنها ترفعه مشفوعا بمذكرة بوجهة نظرها إلى وزير الخزانة لإصدار قرار فى شأنه (م ١٩ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

على أنه ليس فى القانون ما يمنع وزير الخزانة من تقرير الإعفاء من تلقاء نفسه ، من غير حاجة إلى تقديم طلب بذلك .

نصت المادة الثالثة من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أن الأموال الموصى بها تكون كالأموال الموروثة وتخضع للرسم ، والمعول عليه فى الوصية تاريخ الوفاة شأن الميراث ، لا تاريخ صدورها شأن التصرفات بين الأحياء . وأمام شرط القانون وسكوته عن الوصية الصادرة قبل سنة من الوفاة اختلف الرأى فيها ، فذهبت مصلحة الضرائب أولا ، بناء على فتوى من مجلس الدولة ، إلى إعفاء مثل هذه الوصية من الرسم إطلاقا استناداً إلى مفهوم المخالفة للمادة ١٠ ومسايرة لما يستشف من روح المشرع التى تبغى معاونة الهيئات الخيرية لتزدهر ويعم نفعها (١).

ولكن القضاء أخضع هذه الوصية للرسم المقرر للطبقة الأخيرة من الورثة تطبيقاً للمادة ٣ من القانون باعتبارها الحكم العام للوصايا، وأن المادة ١٠ استثناء بشرط ، فلا تنطبق إذا تخلف الشرط ، وهو صدور الوصية خلال السنة السابقة على الوفاة ، لأن نصوص الضرائب تطبق بظاهرها ولا يجوز التوسع فى تفسيرها بطريق القياس . إذ أنه لا إعفاء من الضريبة بغير نص صريح وأمام ذلك عدلت مصلحة الضرائب عن رأيها الأول وأخضعت الوصية وما فى حكمها للرسم بالسعر الذى يسرى على الطبقة الأخيرة من الورثة ، إذا صدر أى منهما قبل سنة من الوفاة ، لهيئة من الهيئات المنصوص عليها (٢).

٧٧٦ — **الطبقة الثانية** : تضم هذه الطبقة : الأخوة، والأخوات ، والأصول فيما عدا الأب والأم .

وتشمل الأصول : الجد وإن علا والجدة وإن علت ، سواء أكان الجد لأب أو لأم ، أو كانت الجدة لأب أو لأم . ويشمل الأخوة والأخوات من كان شقيقاً أو أخاً أو أختاً لأب أو لأم فقط .

---

(١) التعليمات رقم ٢٥ بتاريخ ١٩٤٩/١١/١٩ .

(٢) التعليمات رقم ٥١ بتاريخ ١٩٥٣/١٠/٢٦ ، والتعليمات التفسيرية رقم ١ للمادة « ١٠ » من القانون ، التى حلت محلها .

وهؤلاء يزداد الرسم بالنسبة إليهم إلى مثليه ، ولا يتمتعون بأى إعفاء .

٧٧٧ — الطبقة الثالثة : تضم أولاد الأخوة ، وأولاد الأخوات ، وغيرهم من الأقارب إلى الدرجة الرابعة. ويزاد الرسم بالنسبة إليهم إلى ثلاثة أمثاله. ولا يتمتعون بأى إعفاء أيضاً .

ويسرى هذا السعر على أقارب الدرجة الرابعة أنفسهم كأولاد العم ، لأن لفظ « إلى » الوارد فى النص يفيد شمول الغاية (١) .

٧٧٨ — الطبقة الرابعة : وتضم سائر الورثة عدا من تشملهم الطبقات الثلاث السابقة .

ويزاد الرسم بالنسبة إليهم إلى أربعة أمثاله بدون أى إعفاء .

٧٧٩ — ترتيب درجات القرابة : ترتيب درجات القرابة هنا يغاير نظام التوريث فى الشريعة الإسلامية ، فالمقصود بالأصول والفروع، الأصول والفروع على وجه الإطلاق دون نظر إلى عاصب أو غير عاصب، وسواء أكانوا من أصحاب الفروض أم من ذوى الأرحام.

ولمعرفة درجة قرابة الوارث إلى المورث يجمع بينهما فى أصل مشترك ، ثم يعتبر كل فرد يفصل أو يربط بينهما درجة من درجات القرابة مع إسقاط الأصل المشترك ، وعلى ذلك يكون أولاد الأعمام وأولاد العمات وأولاد الخالات أقارب من الدرجة الرابعة (٢) .

---

(١) محكمة الاستئناف المختلطة فى حكم لها بتاريخ ٤ يناير سنة ١٩٤٨ ، ومنشور مصلحة الضرائب (التركات) رقم ١٦ فى ١٩٥١/٧/٢٥ وتعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة الأولى من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

(٢) تنص المادة ٣٦ من القانون المدنى على أن: « يراعى فى حساب درجة القرابة المباشرة، اعتبار كل فرع درجة عند الصعود للأصل بخروج هذا الأصل، وعند حساب درجة الحواشى تعد الدرجات صعودا من الفرع للأصل المشترك ، ثم نزولا منه إلى الفرع الآخر ، وكل فرع فيما عدا الأصل المشترك يعتبر درجة » .

٧٨٠ — **تخفيض رسم الايلولة** : نص المشرع فى المادة ١٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على تخفيض رسم الأيلولة إلى النصف عن الأموال التى تكون قد آلت إلى المتوفى بطريق الإرث أو ما فى حكمه فى خلال الخمس السنوات السابقة لوفاته ويكون قد أدى عنها رسم الأيلولة . وقد قصد المشرع من ذلك تخفيف الضريبة عن تلك الأموال حتى لا تستغرقها كلها أو بعضها الضريبة ، إذا حدثت الوفاة فى فترات متقاربة .

ويتبين من المـــادة ١٧ المذكورة أنه يشترط لإجراء التخفيض اجتماع ثلاثة شروط :

(الأول) — أن يكون المتوفى قد حصل على الأموال المشار إليها عن طريق الإرث أو ما فى حكمه كالوصية ، فاذا كانت الأموال قد آلت إليه عن طريق آخر فلا يطبق التخفيض .

ولكن ليس من الضرورى أن تنتقل الأموال من المتوفى إلى الوارث عن طريق الإرث أيضا ، إذ لم يتطلب المشرع ذلك ، وإلا لكان قد نص عليه صراحة .

(الثانى) — أن تكون الأموال قد آلت إلى المتوفى خلال السنوات الخمس السابقة لوفاته .

(الثالث) — أن تكون الأموال قد أدى عنها رسم الأيلولة ، فاذا كان نصيب شخص من الطبقة الأولى فى تركة أقل من حد الإعفاء المقرر فى المـادة الأولى من القانون ومات هـــذا الشخص ، وتلقى نصيبه وارث ، فان وارث الوارث لا ينتفع بحكم المادة ١٧ لأن شرط الانتفاع بهذا الحكم أن يكون قد أدى عن الأموال رسم الأيلولة ، أى أن يكون النصيب الذى وقع لوارث الوارث قد استحق عليه رسم أيلولة واجب أداؤه ، ولا يكفى مجرد الاستحقاق ، ثم إنتفاء وجوب الأداء ، لعدم تجاوز النصيب حد الإعفاء [1] .

---

(١) منشور مصلحة الضرائب رقم ٧ (تركات) الصادر فى ١٩٤٥/٧/٣٠ والتعليمات =

المطلب الثانى

تحصيل الرسم

٧٨١ — ذكرنا فيما سبق (١) أن الرسوم تصبح واجبة الأداء إذا قبل ذوو الشأن تقدير مصلحة الضرائب ، أو لم يبدوا ملاحظاتهم عليه فى خلال شهر من إعلانهم به .

فإذا قبل بعض ذوو الشأن تقدير المصلحة (أو لم يبدوا ملاحظاتهم عليه) واعترض البعض الآخر عليه، اعتبر الرسم واجب الأداء بالنسبة لمن قبل التقدير أو لم يبدوا ملاحظاته عليه ، أما من اعترض عليه فيؤدى الرسم من واقع تقديراته وما يكون قد قبله من تقدير المصلحة . وتحال أوجه الخلاف ، دون غيرها ، إلى لجنة الطعن. فاذا أصدرت اللجنة قرارها ، أصبحت الرسوم المستحقة واجبة الأداء بعد مضى خمسة عشر يوما من تاريخ إعلان قرار اللجنة لذوى الشأن ، وإذا طعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية ، فلا يقف تحصيل الرسوم تطبيقا لمبدأ « لا يوقف الطعن فى الضريبة تحصيلها » ، ولو أن القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ لم ينص عليه صراحة كما فعل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ (م ١٠١) (٢) .

= التفسيرية رقم ١ للمادة ١٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ وفيما يلى مثال عملى لكيفية إجراء التخفيض :

توفى بكر وخلف تركة مقدارها ١٠٠٠ جنيه لشقيقه زيد ، ثم توفى زيد فى خلال خمس سنوات من وفاة بكر وترك ما آل إليه عن بكر وتركة أخرى مقدارها ٣٠٠٠ جنيه إلى ابن عمه عمرو فيحسب الرسم كالآتى :

مجموع الرسم المستحق على ابن العم قبل التخفيض هو :

٤٠٠٠ × ١٥ ٪ = ٦٠٠ جنيه .

ولما كان ما آل إلى عمرو عن زيد عن بكر هو ١٠٠٠ جنيه وكانت نسبته إلى الـ ٤٠٠٠ جنيه هى الربع فيكون الرسم المستحق على الـ ١٠٠٠ جنيه التى آلت مرتين خلال خمس سنوات هو ١٥٠ جنيها ، فينصف هذا المبلغ ويخصم نصفه أى ٧٥ جنيها من كامل رسم الأيلولة المستحق على مجموع النصيب وقدره ٦٠٠ جنيه ويكون الرسم المستحق بعد الخصم المذكور ٥٢٥ جنيها .

(١) أنظر الفقرات ٧٥٩ ومابعدها ص ٨٤٧ وما بعدها، فيما سبق .

(٢) أنظر الفقرة ٥٩٧ ، ص ٦٧٩ ، فيما سبق .

§ ١ — تقسيط الرسوم

٧٨٢ — تدفع الرسوم بأكملها إذا كانت أعيان التركة ، التى تفرض عليها الرسوم(١) ، بها من النقود أو السندات أو القيم المرخص فى التعامل بها فى البورصة ما يعادل على الأقل مثلى قيمة الرسوم ، فإذا لم يتوافر ذلك يحصل من الرسوم مبلغ يعادل نصف مجموع الموجود بالتركة من نقود أو أوراق مالية ، ويقسط الباقى على مدة لا تزيد على عشر سنوات ، ولا تقل عن ثلاث سنوات .

على أنه فى حالة التصرف فى شيء من أعيان التركة فان الرسوم المؤجلة تصبح واجبة الأداء بمقدار المبـــالغ المتحصلة فعلا من هذا التصرف (المادة ٤١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ معدلة بالقانون رقم ٢١٧ لسنة ١٩٥١) .

ويتبين من نص الفقرة الثانية من المادة ٤١ المذكورة أن إجراء التقسيط واجب على مصلحة الضرائب وإن كانت نصوص اللائحة التنفيذية تشعر بأنه يكون بناء على طلب ذوى الشأن ، فقد جاء بالمادة ٢٣ منها (معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) أن المأمور المختص يعرض « طلب » التقسيط على رئيس المأمورية مشفوعا برأيه ليتخذ فيه قرارا يبين فيه عدد الأقساط ومقدار كل منها وميعاد استحقاقه .

ولا يجوز أن يزيد عدد الأقساط على عشرة ، ولا أن تزيد الفترة بين كل قسط وآخر على سنة واحدة (م ٢٤ من اللائحة التنفيذية)

ويعلن مأمور الضرائب قرار المصلحة بتقسيط الباقى من الرسوم إلى أصحاب الشأن بكتاب موصى عليه بعلم وصول ، ولذوى الشأن أن يتظلموا من قرار التقسيط أو من رفضه . ويرفع التظلم إلى المصلحة ، مشفوعا برأى المأمورية ، للفصل فيه خلال أسبوعين على الأكثر . وتخطر المأمورية الممول بالقرار الذى

---

(١) لا تدخل الأموال والسندات المعفاة من رسوم الأيلولة فى حساب أعيان التركة لهذا الغرض .

يصدر فى هذا الشأن خلال أسبوعين من تاريخ تبليغه إليها (م ٣٥ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار الوزارى رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٤) .

ويترتب على التأخير فى أداء قسط واحد أن يصبح باقى ما لم يؤد من الرسوم واجب الأداء . على أنه يجوز للمأمورية منح مهلة لأداء هذا القسط لا تزيد على موعد استحقاق القسط التالى ، ويؤدى القسطان معا وإلا اتخذت إجراءات تحصيل جميع الباقى من الرسم بالطرق الإدارية طبقا للمادة ٤٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ (م ٣٦ من اللائحة التنفيذية معدلة بالقرار المذكور) .

تلك هى القواعد العامة التى تتبع فى تحصيل رسوم الأيلولة ، لكن المشرع نص فى المادة ٤٢ من القانون على قواعد خاصة لتحصيل الرسوم على الاستحقاق فى الوقف ، وعلى قيمة ملك الرقبة ، نذكرها فيما يلى :

٧٨٣ – تحصيل رسوم الأيلولة على الاستحقاق فى الوقف : يقوم ناظر الوقف بدفع رسوم الأيلولة المفروضة على الاستحقاق فى الوقف ، خصما من حصة المستحق من الريع ، على أنه لا يجوز أن يزيد القسط الذى يدفعه ناظر الوقف وفاء لرسم الأيلولة على ربع حصة المستحق إذا كان من الطبقة الأولى وفقاً لما نص عليه القانون فى مادته الأولى ، ولا على نصف هذه الحصة إذا كان المستحق ممن عدا تلك الطبقة .

ويجوز الحجز على ريع الوقف (لا على أعيان الوقف ذاتها) لمصلحة الخزانة العامة مهما تكن قيمته ، وذلك استثناء من حكم القانون الخاص بعدم جواز الحجز أو النزول عما يخص المستحقين فى الأوقاف الأهلية إلا فى حدود معينة (م ٤٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) .

ويترتب على عدم جواز زيادة القسط الذى يدفعه ناظر الوقف عن ربع أو نصف حصة المستحق فى الريع أنه إذا لم يكف ربع أو نصف الحصة للوفاء بجميع الرسوم المستحقة ، وقسط الباقى ولم يكن قد آل إلى المستحق مال آخر من

التركة ، فان ما يبقى من رسوم الأيلولة بدون تسديد يسقط إذا توفى المستحق قبل تسديد جميع هذه الرسوم .

وإذا آل إلى المستحق فى الوقف بعض أموال المتوفى فى صورة أخـــرى (كالوصية مثلا) ، جمع كل ما آل إليه (إلى المستحق) من المال وفرض الرسم على المجموع ، ويحصل الرسم حينئذ طبقا للقاعدة العامة .

٧٨٤ — تحصيل الرسوم على قيمة ملك الرقبة : لا تؤدى رسوم الأيلولة على قيمة ملك الرقبة ، بل تظل مستحقة حتى يتصرف مالك الرقبـة فى حقه أو يؤول إليه حق الانتفاع ، فتصبح الرسوم واجبة الأداء فورا (م ٣/٤٢ من القانون) ، ويترتب على ذلك أن الرسوم لا تحصل إذا توفى مالك الرقبة قبل أن يتصرف فى حقه وقبل أن يؤول إليه حق الانتفاع .

§ ٢ — طريقة تسديد الرسوم

تؤدى رسوم الأيلولة نقدا ، أو سندات من سندات الحكومة ، أو من السندات التى تضمنها الحكومة . على أن المشرع أجاز أداءها بما يوجد فى التركة من الأوراق المالية الأخرى المصرية أو الأجنبية بشروط خاصة . وتقبل السندات والأوراق المالية بالسعر الذى قدرت به فى التركة (م ٤٠ من القانون ، معدلة بالقانون رقم ٤١٧ لسنة ١٩٥٣) .

٧٨٥ — أداء الرسوم نقدا : عند أداء الرسوم نقداً تدفع إلى مأمور الضرائب المختص نقداً أو بشيك مقبول على مصرف ، أو بحوالة بريد ، أو نقدا إلى أى صراف أو محصل حكومى أو أية خزانة حكومية ، على أنه فى حالة الأداء إلى أية جهة غير وزارة الخزانة أو مصلحة الضرائب يجب على الممول إخطار مأمور الضرائب المختص بذلك مع بيان الجهة التى أدى لها المبلغ ورقم الإيصال وتاريخه (م ١/٢٧ من اللائحة التنفيذية) .

٧٨٦ — أداء الرسوم سندات حكومية أو سندات تضمنها الحكومة:
إذا أريد سداد الرسوم بسندات من سندات الحكومة أو من السندات التى تضمنها الحكومة، كسندات بنك التسليف الزراعى والتعاونى، وسندات بلدية الاسكندرية اصدار سنة ١٩٠٢، وجب أن ترافق السندات قائمة من نسختين يبين فيها اسم مقدمها ونوعها وأرقامها وعدد الكوبونات المتصلة بها وأرقامها وتاريخ اليوم الذى قدمت فيه. ويوقع الموظف الذى تسلمها على النسختين بعد مراجعتهما على السندات المقدمة، ويعيد إحداهما إلى مقدم السندات فى اليوم نفسه. (م ٣٧ / ٢ من اللائحة التنفيذية) (١). والوفاء بهذه السندات يكون دائما بلا قيد أو شرط.

٧٨٦ م — أداء الرسوم من الأوراق المالية الأخرى: أجاز المشرع أداء الرسوم مما يوجد فى التركة من الأوراق المالية الأخرى المصرية والأجنبية المقبولة فى التسعيرة الرسمية باحدى البورصات المصرية، وذلك بنسبة ما تمثله هذه الأوراق إلى مجموع التركة، وبشرط ألا يزيد الأداء بها على ما يعادل نصف الرسوم المستحقة. وإذا تنوعت الأوراق المذكورة كان لمصلحة الضرائب حق الاختيار من بينها (م ٤٠ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ معدلة بالقانون رقم ٤١٧ لسنة ١٩٥٣).

فإذا أريد أداء الرسوم من تلك الأوراق المالية، فعلى أصحاب الشأن

---

(١) فيما يتعلق بالتسديد بسندات الإصلاح الزراعى، تم الاتفاق بين مصلحة الضرائب وبين إدارة الملكية والتعويض بوزارة الإصلاح الزراعى على أن مجرد ورود إخطار لمصلحة الضرائب من وزارة الإصلاح الزراعى يفيد تخصيصها لجزء من سندات التعويض يوازى قيمة المطلوب من ضرائب تركات ورسوم أيلولة وإجراء التسوية لحساب مصلحة الضرائب، يعتبر فى مرتبة الوفاء الذى يخول الإفراج فى حدود قيمة ما خصص لها من سندات، دون انتظار لتسلم هذه السندات فعلا (كتاب دورى رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٢ بتاريخ ١٠/٧/١٩٦٢، من مصلحة الضرائب).

تقديم طلب بذلك إلى المأمورية المختصة خلال شهر (١) من إعلانهم بالضريبة والرسوم المستحقة عليهم ، ويعرض هذا الطلب ، إذا تعددت الأوراق المالية الموجودة بالتركة ، على لجنة تؤلف برئاسة مدير عام مصلحة الضرائب (٢) ، لتختار من بينها ماترى الأداء به ، وذلك في ظرف ثمانية أيام على الأكثر من عرض الطلب عليها ، ثم يخطر المأمور المختص الممول بالأوراق التي تم اختيارها لتسليمها خلال ثمانية أيام من تاريخ الإخطار ، فإذا ما انقضى هذا الميعاد دون أن تسلم ، أعتبر طلب الأداء المشار إليه كأن لم يكن ، واتخذت إجراءات الحجز والتحصيل . (م ٣٧ فقرة أخيرة مضافة بالقرار الوزاري رقم ١٣٢ لسنة ١٩٥٥) .

المطلب الثالث

ضمانات التحصيل

٧٨٧ — القاعدة فيما يتعلق بتحصيل رسوم الأيلولة أنه لا يجوز للمصلحة

---

(١) لا يعتبر هذا الميعاد (ميعاد الشهر) ميعاد إسقاط ، وإنما هو مجرد ميعاد تنظيمي لا يترتب على مخالفته سقوط الحق في أداء الضريبة والرسم بالأوراق المالية الموجودة في التركة . يتضح ذلك من نص المادة ٤٠ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، إذ لم يرد بها ضرورة أن يبدى الورثة ومن في حكمهم الرغبة في الأداء بالأوراق المالية خلال ميعاد معين وإلا سقط حقهم في هذا الطريق من طرق الوفاء التي شرعها القانون ، وأطلقها من الميعاد ، ولم يفوض تحديد شيء من الميعاد إلى لائحته التنفيذية . وإذا كان تحديد ميعاد سقوط لحق قرره القانون يعتبر تقييداً لهذا الحق ، فلا يتقرر هذا القيد إلا بحكم القانون ، ولا يجوز أن تحدثه اللائحة التنفيذية ، وبناء على ذلك يظل حق الورثة قائماً في أداء الضريبة والرسم المستحقين عليهم بالأوراق المالية المخلفة بالتركة بالشروط المقررة قانوناً ، ولا يسقط هذا الحق إلا بنزول الورثة عنه أو باستيفاء مصلحة الضرائب للضرائب والرسوم المستحقة فعلا من طريق آخر (فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارات الخزانة والاقتصاد والتموين ، رقم ٢٠٣/٦/٤٣ (٣٦٣) في ١٩٦٢/٦/٢٤) . وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي (تعليمات تفسيرية رقم ٢ للمادة ٤٠ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٤) .

(٢) وعضوية مدير عام الشئون المالية والاقتصادية ، ومدير عام مصلحة صناديق التأمين والادخار (الآن : الهيئة العامة للتأمين والمعاشات) ، ومندوب الحكومة لدى بورصة الأوراق المالية .

الضرائب اتخاذ إجراءات تحصيلها إلا على الأعيان المفروضة عليها تلك الرسوم دون تعرض الأملاك الشخصية لصاحب الشأن ، إلا إذا كان قد أصاب فائدة من الأموال والحقوق التى آلت إليه . وبمقدار ما آل إليه منها (م ٤٨ من القانون).

٧٨٨ — **امتياز دين الحكومة** : أعطى المشرع للحكومة ، لتحصيل رسوم الأيلولة ، حق امتياز على نصيب كل وارث بقدر المطلوب منه وحق تتبعه تحت يد الغير (م ٤٣ من القانون) .

٧٨٩ — **التحصيل الجبرى** : إذا لم يقم أصحاب الشأن بدفع الرسوم المستحقة ، حصلتها الحكومة منهم بالطرق الادارية طبقاً للقانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ فى شأن الحجز الادارى (١) .

٧٩٠ — **التنفيذ على القيم المالية** : أما التنفيذ على القيم المالية التى تشتمل عليها التركة والمصرح بالتعامل بها فى البورصة فقد بينت أوضاعه المواد ٣٩ إلى ٤٤ من اللائحة التنفيذية للقانون (٢) ، ثم المواد من ٣٦ إلى ٣٩ من القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥

---

(١) وهو الذى حل محل الأمر العالى الصادر فى ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ المعدل بالأمر العالى الصادر فى ٤ نوفمبر سنة ١٨٨٥ المشار إليهما فى المادة ٤٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ (أنظر الهامش (١) ص ٦٤٩ فيما سبق) .

(٢) تنص المادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية على أنه : « إذا اشتملت التركة على قيم مالية مصرح بالتعامل بها فى البورصة ولم يؤد من آل إليه نصيب فيها الرسوم الواجبة الأداء وكانت هذه القيم تحت يد صاحب الشأن وجه إليه مأمور الضرائب المختص تنبيها بالأداء وإنذارا بالحجز إذا لم يؤد الرسوم المستحقة فى ميعاد ثمانية أيام ، موضحا به نوع هذه القيم وأرقامها وقيمتها وعدد الكوبونات المتصلة بها إن أمكن وغير ذلك من البيانات الواردة فى إقرارات ذوى الشأن أو فى قائمة الجرد التفصيلية أو محضر الحصر أو الجرد أو غير ذلك من الأوراق » .

وتنص المادة ٤٠ على أنه : « إذا انقضت الأيام الثمانية دون أن يؤدى صاحب الشأن الرسوم الواجبة الأداء وقع المأمور — مصحوبا بشاهدين — الحجز على هذه القيم وطلب من صاحب الشأن تسليمها إليه » .

« ويجب أن يحرر محضر الحجز من صورتين أو أكثر حسب الأحوال وأن يشتمل على جميع البيانات المذكورة فى المادة السابقة وبيان اليوم الذى يعين للبيع واسم البورصة والسمسار الذى يوكل إليه البيع ويوقع المأمور والشاهدان وأصحاب الشأن هذا المحضر » .

المطلب الرابع

تقـــادم الرسم

٧٩١ — سقوطه بالتقادم : تنص الفقرة الأولى من المادة ٥٢ من القانون على أن : « تسقط الرسوم المفروضة بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات من تاريخ استحقاق الرسم » . ولما كانت المادة الأولى من نفس القانون تنص على أن رسم الأيلولة يعتبر مستحقا من وقت الوفاة ، فان مدة الخمس سنوات تبدأ من تاريخ الوفاة

غير أن البعض يرى أن استحقاق الرسم ، وبالتـالى التقادم ، يبدأ من

= « وإذا امتنع أصحاب الشأن عن التوقيع أثبت المأمور امتناعهم فى المحضر ويجب أن يكون البيع بعد ثمانية أيام من توقيع الحجز على الأقل وخمسة عشر يوما على الأكثر .

« وتعطى نسخة من محضر الحجز مصدقا عليها ممن سبق ذكرهم لكل من أصحاب الشأن » .

وتنص المادة ٤١ على أنه : « إذا امتنع صاحب الشأن من تسليم ما تحت يده من القيم المالية التى يراد الحجز عليها أثبت المأمور امتناعه فى محضر الحجز وأعلن الشركة أو الهيئة التى أصدرت القيم المذكورة — والمصرف الذى يتولى صرف نتاج هذه القيم إن كان معروفا ، بصورة من محضر الحجز بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول بمنع صرف كوبونات القيم المذكورة عند تقديمها إليه وحجزها تحت يده كما يعلن لجان البورصات المقيدة فيها هذه القيم بصورة من المحضر طالبا منع التعامل فى القيم المحجوز عليها .

« وعلاوة على ما ذكر تتخذ إجراءات تحصيل الرسوم المستحقة على تلك القيم على أملاك صاحب الشأن الشخصية طبقا لحكم المادة ٤٨ من القانون » .

وذكرت المادة ٤٢ أنه : « إذا لم تكن القيم المالية المذكورة تحت يد صاحب الشأن وقع المأمور الحجز وفقاً للقواعد السابقة بعد أن يوجه إلى المدين بالرسم التنبيه بالأداء والإنذار بالحجز لدى الشخص أو الهيئة أو الشركة التى تكون هذه القيم فى حيازتها طالبا إليها تسليمها » .

وجاء فى المادة ٤٣ : « تسلم مصلحة الضرائب القيم المالية المذكورة فى المادتين ٣٩ و ٤٢ إلى أحد البنوك أو السماسرة المعتمدين من لجنة البورصة ومن مصلحة الضرائب لبيعها فى البورصة فى اليوم المعين فى محضر الحجز » .

ونصت المادة ٤٤ على أن : « تخصم من المبالغ المحصلة من البيع الرسوم المستحقة والسمسرة والمصاريف ويعلن صاحب الشأن بقيمة ما تبقى من هذه المبالغ مع إيداعها على ذمته فى أية خزانة حكومية إذا لم يتقدم لقبضها فى الموعد المحدد فى ذلك الإعلان » .

من تاريخ إعلان الورثة ومن في حكمهم بالتقرير الذي أجرته مصلحة الضرائب لأعيان التركة ، وبمقدار الرسوم المستحقة على كل من أصحاب الشأن على اعتبار أن الرسم لا يكون مستحقاً استحقاقاً يوجب أداؤه إلا من تاريخ الإعلان المذكور .

وهناك رأى ثالث يقول إن المذكرة التفسيرية للقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ أشارت إلى أن المادة ٥٢ من المشروع تقرر صراحة سريان مدة التقادم المسقط من تاريخ استحقاق الرسم دون تاريخ الوفاة ، نظرا لأن ربط الرسم المستحق يتطلب بعض الوقت للبحث ولتصفية المنازعات ، تمهيدا للوصول إلى تحديده بصفة قاطعة ، وأن القواعد العامة الواردة بالمادة ١/٣٨١ من القانون المدنى تنص على أنه : « لا يبدأ سريان التقادم فيما لم يرد فيه نص خاص إلا من اليوم الذى يصبح فيه الدين مستحق الأداء » وتنص الفقرة ٣ من المادة نفسها على أنه : « .. إذا كان تحديد ميعاد الوفاء متوقفا على إرادة الدائن ، سرى التقادم من الوقت الذى يتمكن فيه الدائن من إعلان إرادته » وأن المادة ١/٣٨٢ من القانون المدنى تنص على أنه : « لا يسرى التقادم كلما وجد مانع يتعذر معه على الدائن أن يطالب بحقه ولو كان المانع أدبيا ... » . كل هذه النصوص فى نظر أصحاب هذا الرأى ، بالإضافة إلى ما جاء بالمذكرة التفسيرية تقطع بأن التقادم المسقط لرسوم الأيلولة يبدأ من التاريخ الذى يجب فيه أداء الرسوم ، وهذه الرسوم لا يمكن أداؤها إلا بعد تقدير التركة ، وتحديد صافى نصيب كل وارث ، ومقدار الرسوم المستحقة ، وإعلان أصحاب الشأن بها ، ومرور مهلة الشهر التى نصت عليها المادة ٣٧ من القانون ، وعلى ذلك يبدأ التقادم من تاريخ انتهاء مهلة الشهر المذكورة . أما المادة الأولى فلا تأثير لصياغتها على ذلك إذ المقصود منها تحديد موعد نشوء الحق ومولده بتاريخ الوفاة ، محافظة على حق الامتياز

والتتبع المقررين بالمادة ٤٣ من القانون ، واستكمالا للفروض القانونية الواجب على الورثة اتباعها ، وفرق بين تاريخ نشوء الحق وبين تاريخ وجوب الوفاء به ، والمعول عليه فى بدء التقادم ، هو تاريخ وجوب الوفاء .

وقد أخذ مجلس الدولة بهذا الرأى الأخير فى فتوى له بتاريخ ٦ يوليه سنة ١٩٤٩ ، كما اضطردت عليه أحكام المحاكم ، وأخذت به مصلحة الضرائب (١) ، وهو رأى وجيه ، غير أنه يؤخذ عليه تعارضه مع صراحة النصوص : نص المادة ٥٢ القائل بأن مدة التقادم تبدأ من تاريخ استحقاق الرسم ، ونص المادة الاولى القائل بأن الرسم يعتبر مستحقا من وقت الوفاة ، وما دامت النصوص صريحة واضحة ، وما دام المفروض فى المشرع أنه لا يصدر فى أحكامه عن غير قصد ، بل يعنى ويقصد ما يقول ، فلا محل للاجتهاد أو الرجوع إلى المذكرات التفسيرية .

٧٩٢ — تلك هى القاعدة ، وقد جاءت الفقرة الثانية من المادة ٥٢ من القانون باستثناء لها إذ جاء بها : « وفيما يتعلق بما للتركة من الديون والحقوق غير الخاضعة لإجراءات التسجيل أو القيد والتى تكون مستنداتها محجوزة بفعل من آلت إليهم حقوق المورث تبدأ مدة التقادم من اليوم الذى أمكن فيه العلم بوجود هذه المستندات » . يتضح من هذا النص أنه يشترط بعض الشروط لإمكان تطبيقه .

(أولا) — ألا تكون الديون والحقوق التى تحجز مستنداتها خاضعة لإجراءات التسجيل أو القيد ، وإلا أمكن مصلحة الضرائب أن تعلم بوجودها .

(ثانيا) — أن تحجز مستندات الديون والحقوق المشار إليها عن مصلحة الضرائب بفعل من آلت إليهم حقوق المورث حتى لا تطلع المصلحة عليها وتستند

(١) تعليمات تفسيرية رقم ١ للمادة ٥٢ من القانون .

إليها فى تحديد الرسوم ، ويكفى ألا يخبروا المصلحة بوجودها رغم علمهم بذلك، ورغم التزامهم بإبلاغه إلى المصلحة .

(ثالثا) — ألا تستطيع المصلحة تحديد الرسم بغير الاستعانة بهذه المستندات. وفى هذه الحالة تبدأ مدة التقادم من التاريخ الذى يمكن فيه للمصلحة أن تعلم بوجود المستندات المشار إليها .

والنص بحالته الراهنة فى حاجة إلى تعديل ، يجعل التقادم يبدأ من تاريخ تقديم المستندات إلى المصلحة لا من تاريخ علم المصلحة بوجودها ، لأن المصلحة قد تعلم بوجود المستندات ، ويبدأ التقادم بناء على ذلك ، دون أن تستطيع اتخاذ الإجراءات اللازمة ، إذا ظلت تلك المستندات محجوزة عنها .

وإذا كان الرسم قد قسط بدأت مدة التقادم بالنسبة لكل قسط من تاريخ استحقاقه .

٧٩٣ — سقوط حق الممول : تنص المادة ٥٣ من القانون على أن : « يسقط حق الممول فى المطالبة برد الرسوم التى حصلت ولم تكن مستحقة بمضى ثلاث سنوات من وقت دفعها » .

والمقصود هنا بدفع الرسوم الذى يبدأ من تاريخه سقوط حق الممول ، على ما جاء فى فتوى لقسم الرأى بمجلس الدولة (١) . هو دفعها وفاء أو تنفيذاً لتحصيل المصلحة لها تطبيقاً لأحكام القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، والتحصيل من الوجهة القانونية طبقاً لأحكام هذا القانون لا يتم إلا بعد حصر التركة وتقديرها وتحديد الرسوم المستحقة وإعلام أصحاب الشأن بها .

أما المبالغ التى يعجلها أصحاب الشأن قبل ذلك ، بغية الحصول على إفراج

---

(١) أنظر مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأى (السنتين السادسة والسابعة ، سبتمبر ١٩٥١ — سبتمبر ١٩٥٣) فتوى ٩٦٦ فى ٩ يونيه ١٩٥٣ ، ص ٦٣٦ و ٦٣٧ .

عن بعض عناصر التركة فلا تعتبر محصلة من جانب المصلحة قانونا باعتبارها رسوم مستحقة ، وبالتالى لا تعتبر مدفوعة بالمعنى القانونى المقصود فى حكم نص المادة ٥٣ المشار إليها ،ولهذا فان التفسير السليم لنص المادة المذكورة يقطع بعدم سريان التقادم المنصوص عليه فيها إلا اعتبارا من تاريخ إعلان أصحاب الشأن بمقدار الرسوم المستحقة عليهم ، وهذا التفسير إلى جانب ذلك يتفق مع القواعد العامة فى القانون المدنى الخاصة بالتقادم المسقط (م٣٨١/١و٣٨٢) .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التفسيرية رقم ١ للمادة ٥٣ بهذا المعنى فقد جاء بها «تراعى عند تطبيق المادة ٥٣ من القانون أن التقادم المسقط لحق الممول يبدأ من تاريخ اعلانه بمقدار الرسوم المستحقة عليه.

وغنى عن البيان أن التقادم سواء المسقط لحق الحكومة أو المسقط لحق الممول يحسب بالسنوات الميلادية .

المبحث الثامن

الضرائب الإضافية

٧٩٤ — لاتوجد حاليا ضرائب إضافية على رسوم الأيلولة سوى الأجزاء المئوية التى فرضها المجلس البلدى لمدينة الاسكندرية والهيئة الإدارية لمدينة القاهرة ، أما الضريبة الإضافية للدفاع المقررة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ على الضرائب النوعية على الدخل والتى كانت مقررة على الضريبة العامة على الإيراد ، فلم تفرض على رسوم الأيلولة .

الاجزاء المئوية التى تضاف الى الضريبة

كان للمجلس البلدى فى كل من مدن القاهرة والاسكندرية وبور سعيد أن يفرض فى دائرة اختصاصه أجزاء مئوية إضافية إلى رسوم الأيلولة لغاية ٥٪ على الأكثر من قيمة ما يحصل من هذه الرسوم فى دائرة كل مدينة من المدن

الثلاث تطبيقا لنص الفقرة (هـ) من المادة ٢١ من كل من القوانين المنظمة للمجالس البلدية للمدن المذكورة (١).

ولم تكن قرارات المجالس ، فى شأن فرض تلك الأجزاء المئوية أو تعديلها بالتخفيض أو الزيادة ، أو إلغائها ، نافذة إلا بعد التصديق عليها من مجلس الوزراء (رئيس الجمهورية ، فيما بعد) .

وقد تقررت هذه الأجزاء الإضافية بنسبة ٥ ٪ من قيمة ما يحصل من رسوم الأيلولة فى دائرة كل من مدينتى الاسكندرية والقاهرة ، اعتبارا من ١٩ يونيه سنة ١٩٥٢ بالنسبة إلى مدينة الاسكندرية (قرار مجلس بلدى الاسكندرية ، المصدق عليه من مجلس الوزراء فى ٢٨ مايو سنة ١٩٥٢ والمنشور فى ١٩ يونيه سنة ١٩٥٢) ، واعتبارا من ٢٢ يناير سنة ١٩٥٣ بالنسبة إلى مدينة القاهرة (قرار مجلس الوزراء الصادر فى ٢١ يناير سنة ١٩٥٣ ، والمنشور فى ٢٢ يناير سنة ١٩٥٣) . (٢)

---

(١) أنظر فيما يتعلق بالقوانين المشار إليها الهامش رقم (١) ، ص ٢٧٥ ، فيما سبق .

(٢) التعليمات التنظيمية والتنفيذية الصادرة من مصلحة الضرائب (الإدارة العامة للشئون التنفيذية) من سنة ١٩٣٩ لغاية آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ ، القاهرة ، ١٩٦٠ ، ص ١٢٦ .

الفصل الثانى

ضريبة التركات

٧٩٥ — فرضت هذه الضريبة ، كما سبق القول ، بمقتضى المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ ، وتعتبر مستحقة من وقت الوفاة الحقيقية أو الحكمية ، وتحسب على صافى قيمة التركة وليس على نصيب كل وارث على حدة ، وتطبق عليها أحكام القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ، وبذلك تسرى على تركات المصريين والأجانب فى نفس الحدود والأوضاع السابق الكلام عليها ويتبع فى تحديد أصول التركة وخصومها ، وفى تقدير قيمتها ، والطعن فيه وفى كيفية تحصيلها وغير ذلك من الأحكام نفس القواعد السابق ذكرها ، إلا مايستلزمه كون الضريبة مفروضة على مجموع التركة ، بينما رسم الأيلولة مفروض على نصيب كل من ذوى الشأن ، وأنها تسرى أولا ، ثم يسرى رسم الأيلولة بعد ذلك ، وقد عدل سعر هذه الضريبة بمقتضى القرار بقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٦٠(١) .

---

(١) كان سعر الضريبة كما حدده المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ كالآتى ، وطبق هذا السعر ابتداء من ٢١ أغسطس سنة ١٩٥٢ حتى ٩ يوليه سنة ١٩٦٠ :

١ — ال ٥٠٠٠	جنيه الأولى من صافى قيمة التركة :	معفاة
٢ — ال ٥٠٠٠	« التالية « « « بسعر	٥ ٪
٣ — ال ١٥٠٠٠	« « « « « «	١٠ ٪
٤ — ال ٢٥٠٠٠	« « « « « «	٢٠ ٪
٥ — ال ٥٠٠٠٠	« « « « « «	٣٠ ٪
٦ — مازاد على ذلك	«	٤٠ ٪

٧٩٦ — سعر الضريبة : سعر ضريبة التركات الحالى كالآتى ، ابتداء من ١٠ يوليه سنة ١٩٦٠ (القرار بقانون رقم ٢٠٢ لسنة ١٩٦٠ المشار إليه) .

(١) — الـ ٥٠٠٠ جنيه الأولى من صافى قيمة التركة : معفاة

(٢) — الـ ٥٠٠٠ « التالية « « « بسعر ٥ ٪

(٣) — الـ ١٠٠٠٠ « « « « « « ١٠ ٪

(٤) — الـ ١٥٠٠٠ « « « « « « ٢٠ ٪

(٥) — الـ ٢٥٠٠٠ « « « « « « ٣٠ ٪

(٦) — مايزيد على ذلك « « « « ٤٠ ٪

٧٩٧ — إعفاء عقود التأمين الضامنة لأداء الضريبة — تعفى من ضريبة التركات عقود التأمين التى تبرم ضمانا لأدائها ، وذلك بمقدار قيمة هذه الضريبة المستحقة على صافى التركة ، قبل إضافة قيمة هذه العقود ، وبحد أقصى مقداره خمسة آلاف جنيه (المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ م ١ فقرة أخيرة مضافة بمقتضى القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١) . وهذا الإعفاء قاصر على ضريبة التركات ، ولا يسرى على رسوم الأيلولة المستحقة على أنصبة ذوى الشأن فى التركة (١) .

---

(١) المذكرة الايضاحية لمشروع القانون رقم ٩٣ لسنة ١٩٦١ .

تابع الملحق بآخر كتاب « الوسيط فى تشريع الضرائب »
تعديل بعض فئات الضرائب

صدر فى ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٦٥ قانونان يعدلان بعض فئات الضرائب ، تحقيقاً للعدالة الاجتماعية ، وعملا على مساهمة كبار الممولين ، من ذوى الدخول الكبيرة الواقعة فى الشرائح العليا للدخل ، فى أعباء التنمية الاقتصادية بالقدر العادل . وهذان القانونان هما :

(أولا) القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٦٥ : وقد زاد ضريبة الدفاع المقررة بالقانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ فى الحدود وبالنسب الآتية :

(ا) ٣,٥٪ من الوعاء السنوى لكل من ضريبة الأراضى الزراعية (الأطيان) ، والضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة وضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وضريبة الأرباح غير التجارية ، فأصبحت كل منها ١٠,٥٪ (تعدل الفقرات : ١٠٤ ، ص ١٠٠ و ٢٥٠ ، ص ٢٧٣ و ٢٨٢ ، ص ٣٠٥ و ٤٧٤ ، ص ٥٣٣ و ٥٥٥ ، ص ٦٣٤ بهذا المعنى) .

(ب) نصف فى المائة من الوعاء السنوى للضريبة على المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت إذا لم يزد الوعاء السنوى عن ٤٠٠ جنيه. فاذا زاد الوعاء عن ذلك فتكون الزيادة فى السعر بالنسب الآتية : ١٪ عن الـ ٤٠٠ جنيه التالية ، و٢٪ عما زاد على ذلك. بذا أصبح السعر كالآتى ١,٥٪ إذا لم يجاوز الوعاء السنوى ٤٠٠ جنيه ، فاذا جاوزها كان السعر ٢,٥٪ على الـ ٤٠٠ جنيه الأولى، و ٥٪ عن الـ ٤٠٠ جنيه التالية ، و ٦٪ عما زاد على ذلك (تعدل الفقرة : ٥١٥ ، ص ٥٨٩ بهذا المعنى) .

ولم يقرر القانون أية زيادة فى الضريبة الاضافية للدفاع المقررة على العقارات المبنية ، فيظل سعرها كما هو بواقع ٥٪ من القيمة الايجارية السنوية (راجع الفقرة : ١٦٥ ، ص ١٥٠) .

وتسرى الأسعار الجديدة اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٦٦ . ويستثنى من ذلك الزيادة المفروضة على الأرباح التجارية والصناعية ، والأرباح غير التجارية ، فتسرى اعتباراً من كل سنة مالية تنتهى فى ٣١ ديسمبر ١٩٦٥ أو بعد هذا التاريخ . وبالنسبة للزيادة فى الضريبة المفروضة على المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت فيعمل بها اعتباراً من أول الشهر التالى لتاريخ نشر القانون (أى إعتباراً من أول يناير سنة ١٩٦٦ — إذ نشر القانون بالعدد ٣٠١ من الجريدة الرسمية بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٦٥) .

(ثانياً) القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ : وقد عدل أسعار الضريبة العامة على الايراد المقررة بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ، إبتداء من الشريحة السابعة (أكثر من ٥٠٠٠ جنيه) بزيادة الضريبة المستحقة على كل شريحة بمقدار ٥٪ ، فأصبحت : ٤٠ و ٥٠ و ٦٠ و ٧٠ و ٨٠ و ٩٥٪ على التوالى بدلا من ٣٥ و ٤٥ و ٥٥ و ٦٥ و ٧٥ و ٩٠٪ . ويعمل بهذا التعديل إعتباراً من أول يناير سنة ١٩٦٦ عن إيرادات سنة ١٩٦٥ والسنوات التالية (تعدل الفقرة : ٦٤١ ، ص ٧٣٤ بهذا المعنى) .

(يناير سنة ١٩٦٦)

الصفحة

الصفحة

الصفحة

الصفحة

الصفحة

الصفحة

القسم الثانى

الصفحة

الصفحة

القسم الثالث

ضرائب التركات

الصفحة

تم بعونه تعالى طبع هذا الكتاب يوم الخميس الموافق ١٧ من رجب سنة ١٣٨٥
و ١١ من نوفمبر سنة ١٩٦٥

تصحيح أخطاء مطبعية

وقعت بعض أخطاء مطبعية يحسن تصحيحها قبل البدء فى قراءة الكتاب ، وفيما يلى أهمها :

صفحة	سطر	خطأ	صواب
١١	٦	يلى كل	يلى معالم كل
٢٥	٥	فوائد الدخولية	عوائد الدخولية
٢٩	٢٠	اتفاقى	اتفاقيتى
٣٠	٤	تقتصر وعلى	تقتصر على
٣٤	١٣	خمسة إلى	إلى خمسة
٣٤	١٩	مشروع فى قانون	مشروع قانون فى
٣٥	٤	إصطلاح	إصلاح
٣٧	١٦	المباشر	المباشرة
٤١	٦	الشركات	التركات
٦٦	٨	والتى الأرض	والأرض التى
٦٩	١١	المديرية	المحافظة
٧٠	١٩	بالمشروع	بالشروع
٧٥	٦	١٩٣٩	١٩٤٩
٨٦	١١	١٩٦٥	١٩٥٦
٨٨	٣	البوليس	الشرطة
٩٠	١١	لمدراج	لمدارج
٩٢	١٩	الوارد	الورد
٩٨	١٠	إليها	إليه

صفحة	سطر	خطأ	صواب
١١٤	١٨	المقاومة	المقامة
١٢٠	١٠و١١ بالهامش	القرار بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٢	القرار الجمهورى رقم ١ لسنة١٩٦٢
١٢٢	١٣	لمدة خمس	لمدة خمس سنوات
١٢٤	٣و٥	كانت	كان
١٣٦	١٦	بأداد	بأداء
١٣٨	٧ بالهامش	لمجلس الإسكندرية	لمجلس بلدى الإسكندرية
١٤٣	٣	قانون	القانون
١٥٢	٧	ملاكيها	ملاكها
١٥٣	٢	الضريبة	الضرائب
١٥٦	١٧ بالهامش	١٩٤٢	١٩٥٢
١٥٨	١٨	تضاف عبارة : « الضرائب المذكورة » ، بعد جملة « فيما يلى » .	
١٧٦	١	— ١٧٨	— ١٨٧
١٨٥	١٧	سريان هذه الضريبة	سريان الضريبة
٢٠٨	٣	Interantional	International
٢٣٧	٤	تسبب	بسبب
٢٤٧	٥	أعفاء على	على إعفاء
٢٤٨	٢ بالهامش	الإسكان والمرافق	الإسكان والمبانى العامة
٢٥٠	٩ بالهامش	سبتمبر سنة ١٩٦١	سبتمبر سنة ١٩٦٢
٢٥١	١٠	إذالم يلبث	إذ لم يلبث

صفحة	سطر	خطأ	صواب
٢٦٢	٤	تتبين	وتبين
٢٨٠	٥	عل	على
٢٩٥	٢٠ بالهامش	تخرج	يخرج
٣٠٢	١٩	أصل للدين	أصل الدين
٣١٥	١	حد	حداً
٣١٧	٧	ولو ولم	ولو لم
٣٢١	١١	بالمنشآت	بالمهن والمنشآت
٣٤٨	١٨	ينطق	ينطبق
٣٧٨	٩	١٩٦٣	١٩٥٣
٣٧٨	١٣	١٦٩٢	١٩٦٢
٣٨٠	١	تستخدم	تستحدث
٣٩٧	١٣	وقيمتها	وقيمها
٤١٧	٥ بالهامش	تسسح	تسمح
٤٤١	٩	من الخدمة	عن الخدمة
٤٤١	١٠	تتكفل لهم الوفاء بالتزاماتهم	تتكفل لها الوفاء بالتزاماتها
٤٦٥	الأخير بالهامش	لاتقا	لائق
٤٦٧	١١	المالسكين	المالسكون
٤٨٢	١٥	العلمية	العملية
٤٩٣	٧	الجنة	اللجنة
٤٩٣	١٢	تضاف فى آخر السطر عبارة : (قبل الغائه بالقرار بقانون رقم ١٠٠ لسنة ١٩٦٢ م ٣)	

صفحة	سطر	خطأ	صواب
٤٩٦	آخر الهامش (١)		تضاف عبارة : « على ما سنوضحه في الفقرة ٥٨٨ ، ص ٦٧٢ ، فيما يلى) .
٥٠٠	الأخير بالهامش	المستمقة	المستحقة
٥٠٥	١٤ بالهامش	الأسمى	الاسمى
٥٢٠	٩ بالهامش	١٩٥٢	١٩٥٤
٥٢١	١٨ بالهامش	الرأس	الرأى
٥٢٦	١٤	وجهة	جهة
٥٢٧	٢٤ بالهامش	أبريل	نوفبر
٥٢٧	الأخير بالهامش	أحكام	أحكامه
٥٣١	٦و٩	١٥٠ جنيها	٢٥٠ جنيها
٥٣١	١١	سنة ١٩٦٢	سنة ١٩٦١
٥٣٥	٢	الضريبة	الضرائب
٥٤٠	٣	تدفعها الهيئات	تدفعها الحكومة والهيئات
٥٥٣	٣ بالهامش	وميزانية ومستقلة	وميزانية مستقلة
٥٥٤	٦ بالهامش	وإعفاء	إعفاء
٥٥٩	١٦	تجاه	تجاه
٥٨٢	٣	حد	أحد
٥٨٨	٥	بالموظفين	بالعاملين (الموظفين)
٦٠٧	٤	واقع	بواقع
٦١٣	الأخير بالهامش	للضريبة	لضريبة الأرباح غير التجارية
٦٢٥	١٠ بالهامش	كان	كأن

صفحة	سطر	خطأ	صواب
٦٦١	٢٤ بالهامش	المتبع	المنبع
٦٧٤	٩	جراءات	إجراءات
٧٠١	١٣	عدل فيه فيها	عدل فيها
٧١٧	١٦ بالهامش	موجودة	موجود
٧٢٣	٧	يتولد المرتب	يتولد الإيراد المرتب
٧٥٠	١٣	الرد	الرد التجارى
٧٥٠	٣ بالهامش	الضريبة	الضريبة العامة
٧٨٥	١٤	الو	لو
٧٩٠	١٦	عليها	عليه
٧٩٤	٩ بالهامش	أثاءه حياة	أثناء حياة
٨٣٤	١٧	ومن حكمهم	ومن فى حكمهم
٨٥٣	١٩	رقم ٥٢	رقم ٢٥
٨٦٥	٦	يبدو	يبدوا
٨٦٥	٧	اعتراض	اعترض

مطابع الشاهد
ت ٣٠٥٢١